Dr. Karimatul Khasanah, S.H.I., M.S.I.

TAX AMNESTY DI INDONESIA

Sejarah, Dinamika, dan Analisis Filsafat Hukum Publik Cum Maslahah

Pengantar:
Prof. Dr. Drs. KH. Makhrus Munajat, S.H., M.Hum.

Penerbit
IERPRO KREASINDO

UNIVERSITAS ISLAM NEGERI

K.H. ABDURRAHMAN WAHID

PEKALONGAN – INDONESIA

Dr. Karimatul Khasanah, S.H.I., M.S.I.

TAX AMNESTY DI INDONESIA

Sejarah, Dinamika, dan Analisis Filsafat Hukum Publik *Cum Maṣlahah*

Pengantar
Prof. Dr. Drs. KH. Makhrus Munajat, S.H., M.Hum.

Penerbit:
IERPRO KREASINDO
2020

TAX AMNESTY DI INDONESIA:
Sejarah, Dinamika, dan Analisis Filsafat Hukum Publik *Cum Maṣlahah*

Dr. Karimatul Khasanah, S.H.I., M.S.I.

Yogyakarta, 2020
xviii + 270 hal.; 15 x 24 cm
Editor: Dr. Mohamad Sobirin, M.Hum.
Rancang Sampul: Robin

Cetakan I: 2020
ISBN: 978-602-53965-9-5

Penerbit:
IERPRO KREASINDO
Jl. Gondosuli No. 21
Baciro, Gondokusuman, Yogyakarta
Telp. 081328778935
email : ierprokreasindo@gmail.com

Hak Cipta Dilindungi Undang-Undang
Copyright ©2020

Dilarang memperbanyak dan atau menfotocopy sebagian atau seluruh isi buku ini dalam bentuk apapun tanpa ijin tertulis dari penulis dan penerbit

PEDOMAN TRANSLITERASI ARAB-LATIN

Berdasarkan Surat Keputusan Bersama Menteri Agama RI dan Menteri Pendidikan dan Kebudayaan RI Nomor 158/1987 dan 0543.b/U/1987, tanggal 22 Januari 1988.

A. Konsonan Tunggal

Huruf Arab	Nama	Huruf Latin	Keterangan
ا	Alif	Tidak dilambangkan	Tidak dilambangkan
ب	Bā’	B	be
ت	Tā’	T	Te
ث	Ṡā’	ṡ	es (dengan titik atas)
ج	Jīm	J	Je
ح	Ḥā’	ḥ	ha (dengan titik bawah)
خ	Khā’	Kh	ka dan ha
د	Dāl	D	de
ذ	Żāl	Ż	zet (dengan titik atas)
ر	Rā’	R	er
ز	Zā’	Z	zet
س	Sīn	S	es
ش	Syīn	Sy	es dan ye
ص	Ṣād	ṣ	es (dengan titik bawah)
ض	Ḍād	ḍ	de (dengan titik bawah)
ط	Ṭā’	ṭ	te (dengan titik bawah)
ظ	Ẓā’	ẓ	zet (dengan titik bawah)
ع	‘Ain	‘	Apostrof terbalik
غ	Ghain	Gh	ge
ف	Fā’	F	ef

Huruf Arab	Nama	Huruf Latin	Keterangan
ق	Qāf	Q	qi
ك	Kāf	K	ka
ل	Lām	L	el
م	Mīm	M	em
ن	Nūn	N	en
و	Wāw	W	we
هـ	Hā’	H	ha
ء	Hamzah	’	Apostrof
ي	Yā’	Y	ye

B. Konsonan Rangkap karena *Syaddah* Ditulis Rangkap

Kata Arab	Ditulis
مدّة متعدّدة	*muddah muta‘ddidah*
رجل متفنّن متعيّن	*rajul mutafannin muta‘ayyin*

C. Vokal Pendek

Ḥarakah	**Ditulis**	**Kata Arab**	**Ditulis**
Fatḥah	A	من نصر وقتل	*man naṣar wa qatal*
Kasrah	I	كم من فئة	*kamm min fi’ah*
Ḍammah	U	سدس وخمس وثلث	*sudus wa khumus wa ṡuluṡ*

D. Vokal Panjang

Ḥarakah	**Ditulis**	**Kata Arab**	**Ditulis**
Fatḥah	Ā	فتّاح رزّاق منّان	*fattāḥ razzāq mannān*
Kasrah	Ī	مسكين وفقير	*miskīn wa faqīr*
Ḍammah	Ū	دخول وخروج	*dukhūl wa khurūj*

E. Huruf Diftong

Kasus	Ditulis	Kata Arab	Ditulis
Fatḥah bertemu *wāw* mati	aw	مولود	*maulūd*
Fatḥah bertemu *yā'* mati	ai	مهيمن	*muhaimin*

F. Vokal Pendek yang Berurutan dalam Satu Kata

Kata Arab	Ditulis
أأنتم	*a'antum*
أعدت للكافرين	*u'iddat li al-kāfirīn*
لئن شكرتم	*la'in syakartum*
إعانة الطالبين	*i'ānah at-ṭālibīn*

G. Huruf *Tā' Marbūṭah*

1. Bila dimatikan, ditulis dengan huruf "h".

Kata Arab	Ditulis
زوجة جزيلة	*zaujah jazīlah*
جزية محدّدة	*jizyah muḥaddadah*

Keterangan:
Ketentuan ini tidak berlaku terhadap kata-kata Arab yang sudah diserap ke dalam Bahasa Indonesia, seperti salat, zakat, dan sebagainya, kecuali jika dikehendaki lafal aslinya.
Bila diikuti oleh kata sandang "*al-*" serta bacaan kedua itu terpisah, maka ditulis dengan "h".

Kata Arab	Ditulis
تكملة المجموع	*takmilah al-majmū'*
حلاوة المحبة	*ḥalāwah al-maḥabbah*

2. Bila *tā' marbūṭah* hidup atau dengan *ḥarakah* (*fatḥah*, *kasrah*, atau *ḍammah*), maka ditulis dengan "t" berikut huruf vokal yang relevan.

Kata Arab	Ditulis
زكاة الفطر	*zakātu al-fiṭri*
إلى حضرة المصطفى	*ilā ḥaḍrati al-muṣṭafā*
جلالة العلماء	*jalālata al-'ulamā'*

H. Kata Sandang *alif* dan *lām* atau "*al-*"

1. Bila diikuti huruf *qamariyyah*:

Kata Arab	Ditulis
بحث المسائل	*baḥṡ al-masā'il*
المحصول للغزالي	*al-maḥṣūl li al-Ghazālī*

2. Bila diikuti huruf *syamsiyyah*, ditulis dengan menggandakan huruf *syamsiyyah* yang mengikutinya serta menghilangkan huruf "l" (el)-nya.

Kata Arab	Ditulis
إعانة الطالبين	*i'ānah aṭ-ṭālibīn*
الرسالة للشافعي	*ar-risālah li asy-Syāfi'ī*
شذرات الذهب	*syażarāt aż-żahab*

KATA PENGANTAR

Alhamdulillah, puji syukur penulis panjatkan kehadirat Allah SWT, Shalawat dan Salam semoga selalu tercurahkan atas junjungan kita Nabi Muhammad SAW. Buku di tangan pembaca akhirnya terbit, sebuah produk pemikiran yang layak untuk disyukuri, semoga penerbitan ini menjadi pembuka perjalanan diterbitkan karya-karya penulis berikutnya.

Persoalan *tax amnesty* telah menyita perhatian masyarakat Indonesia selama beberapa kali sejak tahun 1964, puncaknya di tahun 2016, yang saat itu menjadi *"trending topic"* dalam berbagai panggung perbincangan publik. Sebelum tahun 2016, penulis telah banyak mengenal literatur perpajakan, baik secara umum atau pun dalam kajian hukum Islam, penulis sangat menaruh perhatian yang serius terhadap kajian amnesti pajak yang pada tahun 2016, kebijakan *tax amnesty* telah meramaikan isu nasional. Akhirnya penulis terdorong untuk tidak sekedar mengikuti diskusi-diskusi yang ada, namun lebih jauh lagi meneliti kebijakan ini secara serius. Penulis mencoba mengamati dan mengikuti setiap respon dari berbagai pihak yang konsen menyoal isu amnesti pajak ini, baik para pakar bidang ekonomi, hukum maupun perpajakan.

Buku ini membicarakan tentang kebijakan pengampunan pajak dalam sistem hukum perpajakan di Indonesia. Karena kebijakan pengampunan pajak tidak bisa dipisahkan dari kebijakan perpajakan maka pada bagian ini juga mencakup konsep fundamental dalam perpajakan yang memiliki hubungan dengan kebijakan pengampunan pajak sehingga diharapkan mampu memberikan elaborasi perihal konsep-konsep fundamental dalam pengampunan pajak secara komprehensif. Ada empat materi pokok dalam kebijakan pengampunan pajak sejak periode awal (1964) hingga yang terakhir

Ada empat materi pokok dalam kebijakan pengampunan pajak sejak periode awal (1964) hingga yang terakhir (2016), yaitu subjek dan objek pengampunan pajak, bentuk pengampunan, durasi pengampunan, dan tarif tebusan dalam pengampunan.

Dinamika politik dan ekonomi dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia diperlukan dalam rangka mengetahui pertimbangan dan faktor-faktor yang melatarbelakangi lahirnya kebijakan pengampunan pajak di Indonesia.

Penerbitan buku ini tidak akan terwujud tanpa ada dukungan dari berbagai pihak. Kepada semua pihak yang telah turut berkontribusi bagi penerbitan ini, saya ucapkan terimakasih.

Akhirnya, penulis minta saran dan kritikan demi kesempurnaan buku ini.

Pekalongan, Agustus 2020

Karimatul Khasanah

PENGANTAR

Prof. Dr. Drs. KH. Makhrus Munajat, S.H., M.Hum.

بسم الله الرحمن الرحيم

Alhamdulillah, saya bersyukur, polemik panjang kebijakan pengampunan pajak di Indonesia yang banyak diperbicangkan dan dibahas oleh berbagai pihak, mulai dari pemerintah hingga masyarakat sipil, mulai dari civitas akademika sampai dengan ulama' cedikiawan, dengan aneka perspektif yang mereka gunakan, telah berhasil dipotret dengan utuh, dirumuskan secara sistematis, dan disorot secara kritis oleh seorang doktor dalam bidang Hukum Ekonomi Syariah, melalui buku ini. Barangkali, latar belakang disiplin keilmuan penulis yang memiliki relevansi erat dengan persoalan kebijakan pengampunan pajak tersebutlah yang telah berperan dalam mengahadirkan karya ini.

Pasalnya, persoalan yang melatarbelakangi kebijakan pengampunan pajak di Indonesia sehingga menjadi polemik hukum di tengah publik, tidak lain adalah (1) problem filosofis kebijakan ini, yang dalam filsafat Gustav Redbruch, dikatakan bahwa sebuah kebijakan publik harus didasarkan pada tiga dasar hukum: keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum, yang dalam hukum Islam disebut dengan istilah *maṣlaḥah,* dan (2) problem implementasi kebijakan, dimana subjek kebijakan, Wajib Pajak dari masyarakat Indonesia yang mayoritas memiliki latar belakang sebagai pemeluk agama Islam. Oleh karena itu, respon ilmiah yang paling memiliki derajat relevansi dengan persoalan kebijakan pengampunan pajak adalah tanggapan yang tidak sekedar menggunakan perspektif hukum saja, begitu juga tidak hanya mengadopsi perspektif hukum Islam semata, namun keduanya digunakan secara integratif sebagai sebuah kacamata analisis.

Buku ini, dalam pembacaan saya, telah berhasil mengintegrasikan dua pespektif di atas; filsafat hukum publik dalam ilmu hukum dan hukum Islam, ketika menganalisis kebijakan *tax amnesty* yang telah ditetapkan oleh pemerintah Indonesia sebanyak enam kali dalam empat periode pemerintahan yang berbeda sejak tahun 1964 sampai dengan tahun 2016. Saya, sebagai akademisi, peneliti sekaligus pengurus MUI (Majelis Ulama Indonesia), melihat ijtihad ilmiah semacam ini bukanlah

upaya kesungguh-sugguhan yang sederhana. Ijtihad ini tidak hanya mensyaratkan pemahaman yang memadai mengenai dua teori dalam dua tradisi keilmuan yang memiliki basis epistemologi yang berbeda, namun juga menghajatkan kecakapan "mengawinkan" dan "menganyam" kedua perspektif tersebut dalam paragraf-paragraf analisis yang dipaparkan.

Oleh karena itu, saya sampaikan, selamat atas terbitnya karya bernas ini. Produk ijtihad intelektual ini selain harus diberikan apresiasi, juga mesti dikonsumsi, dijadikan referensi dan disitasi oleh para akademisi, serta didengar sebagai sebuah rekomendasi bagi para praktisi dan politisi yang berwenang menetapkan kebijakan terkait, tentu bagi kepentingan pembangunan NKRI.

Demikian, bacalah dengan menyebut nama Tuhan-mu!

Yogyakarta, Agustus 2020

Prof. Dr. Drs. KH. Makhrus Munajat, S.H., M.Hum.

DAFTAR ISI

PEDOMAN TRANSLITERASI ARAB-LATIN iii
KATA PENGANTAR vii
PENGANTAR PROF. DR. DRS. KH. MAKHRUS MUNAJAT S.H., M.HUM. ix
DAFTAR ISI xi
DAFTAR TABEL xv
DAFTAR GRAFIK xvi
DAFTAR SINGKATAN xvii

BAB I PROBLEM AKADEMIK DAN DESAIN RISET KEBIJAKAN *TAX AMNESTY* DI INDONESIA .. 1
A. Problem Akademik Kebijakan *Tax Amnesty* di Indonesia 1
B. Kajian Seputar *Tax Amnesty* di Indonesia 12
C. Filsafat Hukum Publik sebagai Perangkat Analisis Kebijakan *Tax Amnesty* di Indonesia 29
D. Desain Riset terhadap Kebijakan *Tax Amnesty* di Indonesia 45

BAB II KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK DALAM SISTEM HUKUM PERPAJAKAN DI INDONESIA 49
A. Pengertian, Fungsi, Manfaat, dan Pengelompokan Pajak 49
1. Pengertian Pajak 49
2. Fungsi Pajak 50
3. Manfaat Pajak 53
4. Pengelompokan Pajak 54
B. Ketentuan, Prinsip dan Sistem Pemungutan Pajak 55
1. Ketentuan Umum Perpajakan 58

2. Asas dan Prinsip Pemungutan Pajak..... 60
3. Pemungutan Pajak 64
C. Utang dan Sanksi Perpajakan 69
1. Utang Pajak..... 69
2. Sanksi Perpajakan..... 72
D. Latar Belakang, Definisi, dan Tujuan Pengampunan Pajak..... 73
1. Latar Belakang..... 73
2. Pengertian 76
3. Tujuan Pengampunan 85
E. Manfaat dan Jenis Pengampunan Pajak..... 91
1. Manfaat Pengampunan Pajak..... 91
2. Tipe dan Jenis Pengampunan Pajak..... 98
F. Ruang Lingkup Materi Pengampunan Pajak 102
1. Keikutsertaan Wajib Pajak *(Eligibility)*..... 103
2. Jenis Pajak dalam Pengampunan Pajak *(Coverage)* 105
3. Bentuk Keringanan *(Incentives)* 106
4. Periode Pengampunan Pajak *(Duration)* 107

BAB III MATERI POKOK DALAM KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA 109

A. Subjek dan Objek Pengampunan Pajak 110
1. Periode Pertama..... 110
2. Periode Kedua..... 110
3. Periode Ketiga dan Keempat 111
4. Periode Kelima 112
5. Periode Keenam..... 114
B. Bentuk Pengampunan Pajak 118
C. Durasi Pengampunan Pajak 123
1. Periode Pertama..... 124
2. Periode Kedua..... 124

3. Periode Ketiga dan Keempat 125
4. Periode Kelima 125
5. Periode Keenam 126
D. Tarif Uang Tebusan 127
1. Periode Pertama 127
2. Periode Kedua 128
3. Periode Ketiga dan Keempat 129
4. Periode Kelima 129
5. Periode Keenam 130

BAB IV DINAMIKA POLITIK DAN EKONOMI DALAM KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA 135
A. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode I (1964) . 137
1. Setting Politik Ekonomi 138
2. Dasar Hukum dan Konsideran 142
3. Determinan Pengambilan Kebijakan 143
B. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode II (1984) 147
1. Setting Politik Ekonomi 147
2. Dasar Hukum dan Konsideran 153
3. Determinan Pengambilan Kebijakan 154
C. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode III (2007) 155
1. Setting Politik Ekonomi 156
2. Dasar Hukum dan Konsideran 159
3. Determinan Pengambilan Kebijakan 160
D. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode IV (2009) 162
1. Setting Politik Ekonomi 162
2. Dasar Hukum dan Konsideran 163
3. Determinan Pengambilan Kebijakan 165

E. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode V (2015) 166
1. Setting Politik Ekonomi 166
2. Dasar Hukum dan Konsideran 170
3. Determinan Pengambilan Kebijakan 171
F. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode VI (2016) 174
1. Setting Politik Ekonomi 174
2. Dasar Hukum dan Konsideran 179
3. Determinan Pengambilan Kebijakan 181
G. Efektifitas Penerimaan Pajak 184
1. Perbandingan Antara Target Penerimaan dengan Penerimaan Riil 184
2. Hambatan Pencapaian Target 190

BAB V ANALISIS FILSAFAT HUKUM PUBLIK *CUM MAṢLAḤAH* TERHADAP KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA 205
A. Analisis Keadilan dalam Kebijakan Pengampunan Pajak 207
B. Tinjauan Kemanfaatan dalam Kebijakan Pengampunan Pajak 224
C. Kebijakan Pengampunan Pajak dalam Perspektif Kepastian Hukum 233
D. Analisis *Maṣlaḥah* terhadap Hirarki Tiga Prinsip Filosofis Hukum Publik dalam Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia 238
E. Analisis Reflektif terhadap Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia 242

BAB VI CATATAN PENUTUP TERHADAP KEBIJAKAN *TAX AMNESTY* DI INDONESIA .. 253

DAFTAR PUSTAKA 259
DAFTAR RIWAYAT HIDUP 271

DAFTAR TABEL

Tabel 1. Contoh Tingkat Kepatuhan Penyampaian SPT Tahun 1996-2002,..... *2*

Tabel 2. Rasio Kepatuhan Wajib Pajak yang Menyampaikan SPT *3*

Tabel 3. Daftar Penelitian tentang Kebijakan Pengampunan Pajak yang Relevan dengan Penelitian ini..... *23*

Tabel 4. Perbandingan Objek dan Subjek Pengampunan Pajak dalam Lima Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia..... *116*

Tabel 5. Perbandingan Bentuk Pengampunan Pajak dalam Lima Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia *122*

Tabel 6. Perbandingan Durasi Pengampunan Pajak dalam Lima Periode Pengampunan Pajak di Indonesia..... *126*

Tabel 7. Tarif Uang Tebusan Dalam Setiap Periode Pengampunan Pajak..... *131*

Tabel 8. Perbandingan Tarif Uang Tebusan dalam Lima Periode Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia .. *132*

Tabel 9. Tingkat Kepatuhan Penyampaian SPT oleh Wajib Pajak dari Tahun 1996-2002..... *193*

Tabel 10. Rasio Kepatuhan Wajib Pajak dalam Penyampaian SPT dari tahun 2013-2018..... *193*

Tabel 11. Perbandingan Hambatan dalam Pencapaian Target di setiap Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia *201*

Tabel 12. Capaian Penerimaan Pajak dari tahun 2014-2018..... *230*

Tabel 13. Prosentase *Tax Ratio*, Penerimaan Pajak dan Jumlah Wajib Pajak Terdaftar Tahun 2015-2019 ..... *231*

DAFTAR GRAFIK

Grafik 1. *Tax Ratio* Indonesia Tahun 2012-2018 ..... *2*

Grafik 2. Efektivitas Penerimaan Pajak *200*

Grafik 4. Kepastian Hukum dalam Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia..... *237*

DAFTAR SINGKATAN

APBN	:	Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
APEC	:	*Asia Pacific Economic Cooperation*
APEGTI	:	Asosiasi Pengecer Gula dan Terigu Indonesia
ASI	:	Asosiasi Semen Indonesia
DJP	:	Direktorat Jenderal Pajak
GDB	:	Gross Domestik Bruto
HAM	:	Hak Asasi Manusia
HIPLI	:	Himpunan Pengusaha Lemah Indonesia
HIPMI	:	Himpunan Pengusaha Muda Indonesia
HIPPI	:	Himpunan Pengusaha Pribumi Indonesia
HKTI	:	Himpunan Kerukunan Tani Indonesia
IPEDA	:	Iuran Pembangunan Daerah
IWAPI	:	Ikatan Wanita Pengusaha Indonesia
KADIN	:	Kamar Dagang dan Industri
KKR	:	Komisi Kebenaran dan Rekonsiliasi
KPP	:	Kantor Perwakilan Pajak
KOTOE	:	Komando Tertinggi Operasi Ekonomi
KUP	:	Ketentuan Umum Perpajakan
OPEC	:	*Organization of Petrolium Exporting Countries*
PBDR	:	Pajak Bunga Deviden dan Royalti
PDB	:	Produk Domestik Bruto
PERPPU	:	Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang
PKE	:	Paket Kebijakan Ekonomi
PSPN	:	Pembaruan Sistem Perpajakan Nasional
REI	:	Real Estate Indonesia
REPELITA	:	Rencana Pembangunan Lima Tahun
SKP	:	Surat Ketetapan Pajak
SPSI	:	Serikat Pekerja Seluruh Indonesia
SPT	:	Surat Pemberitahuan Tahunan
SWI	:	Sumbangan Wajib Pajak Istimewa
UUPP	:	Undang-Undang Pengampunan Pajak
WP	:	Wajib Pajak

BAB I
PROBLEM AKADEMIK DAN DESAIN RISET KEBIJAKAN *TAX AMNESTY* DI INDONESIA

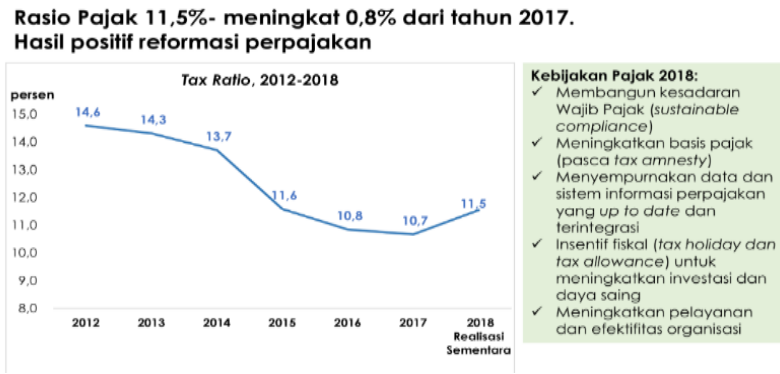
A. Problem Akademik Kebijakan *Tax Amnesty*

Indonesia merupakan salah satu negara di dunia yang menjadikan pajak sebagai sumber pendapatan guna menggerakkan roda pemerintahan dan melaksanakan berbagai program pembangunan yang dicanangkan. Fiskal negara dan agenda pembangunan suatu negara akan mengalami hambatan yang berarti jika sektor pajak tidak bisa diandalkan. Meskipun strategi penguatan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan pembukaan investasi sebesar-besarnya diyakini bisa menjadi alternatif solusi bagi keuangan negara dan pembangunan namun fakta umum masih menunjukkan jika sektor pajak masih selalu menjadi nafas negara dan tulang punggung pemerintahan dalam menjalankan program pembangunan. Oleh karena fungsi pajak yang sangat vital itu, setiap negara membuat beragam kebijakan yang mampu mengatur jalannya perpajakan di dalam negaranya masing-masing.

Pemerintah Indonesia telah menerbitkan berbagai kebijakan perpajakan, mulai dari sistem perpajakan, struktur organisasi aparatur pengelola pajak, hingga ketentuan-ketentuan umum dan khusus memuat perihal utang dan sanksi perpajakan. Bahkan, masing-masing periode pemerintahan: Orde Lama, Orde Baru, dan Reformasi, juga telah membuat dan menjalankan program reformasi perpajakan. Namun, pembuatan aturan perpajakan yang sedemikian rupa bukan berarti bahwa perpajakan di Indonesia telah berjalan dengan baik; justru dalam pelaksanaannya tidak sedikit hambatan yang dialami oleh pemerintah dalam melakukan pungutan pajak, meskipun ancaman sanksi bagi pelanggar kewajiban perpajakan sudah diatur dalam Undang-undang Perpajakan.

Rendahnya *tax ratio*[1] Indonesia dan jumlah wajib pajak yang melaporkan SPT (Surat Pelaporan Tahunan) kepada pemerintah menjadi bukti bahwa pelaksanaan pungutan pajak di Indonesia masih mengalami hambatan yang belum terselesaikan.[2] Rendahnya *tax ratio* Indonesia dalam beberapa tahun terakhir dan jumlah wajib pajak yang belum melaporkan SPT dapat dilihat dari grafik berikut:

Grafik 1. *Tax Ratio* Indonesia Tahun 2012-2018[3]



Tabel 1. Contoh Tingkat Kepatuhan Penyampaian SPT Tahun 1996-2002[4]

Tingkat Kepatuhan Penyampaian SPT

Tahun Pajak	SPT Dikirim			SPT Masuk			% SPT Masuk	
	Badan	OP	Jumlah	Badan	OP	Jumlah	Badan	OP
1996	492.442	1.158.280	1.650.722	215.014	522.883	737.897	43,66%	45,14%
1997	536.013	1.226.509	1.762.522	221.528	510.322	731.850	41,33%	41,61%
1998	573.456	1.267.841	1.841.297	219.543	475.473	695.016	38,28%	37,50%
1999	640.910	1.308.412	1.949.322	235.752	454.260	690.012	36,78%	34,72%
2000	665.304	1.332.365	1.997.669	263.508	437.888	701.396	39,61%	32,87%
2001	731.113	1.539.757	2.270.870	277.053	538.932	815.985	37,89%	35,00%
2002	796.099	1.787.861	2.583.960	329.186	739.280	1.068.466	41,35%	41,35%

[1] *Tax ratio* merupakan perbandingan penerimaan pajak terhadap Produk Domestik Bruto (PDB). Rasio ini menyatakan jumlah pajak yang dikumpulkan pada suatu masa berbanding dengan pendapatan nasional atau PDB di masa yang sama. Rasio pajak merupakan salah satu indikator untuk menilai kinerja penerimaan pajak.

[2] Ukuran ideal *tax ratio* dari negara berkembang harusnya mencapai 15%.

[3] Gambar diambil dari faisalbasri.com yang diakses pada tanggal 2 Januari 2020. Data ini juga peneliti sinkronkan dengan Laporan Kinerja DJP yang dilaporkan setiap tahunnya.

[4] Data diambil dari Laporan Kinerja DJP di tahun 2002.

Tingkat kepatuhan penyampaian SPT di atas tidak mengalami perbedaan yang signifikan dengan tingkat kepatuhan dalam beberapa tahun terakhir yang dapat disajikan sebagai berikut:

Tabel 2. Rasio Kepatuhan Wajib Pajak yang Menyampaikan SPT[5]

No.	Tahun	Rasio Kepatuhan
1	2013	60,86%
2	2014	58.87%
3	2015	60.42%
4	2016	63,15%
5	2017	62,96%
6	2018	59,89%

Beberapa data di atas menunjukkan bahwa Indonesia masih mengalami hambatan dalam pemungutan pajak. Hambatan lainnya juga berupa perlawanan wajib pajak seperti pemalsuan atau ketidakbenaran pelaporan kekayaan yang dilakukan oleh wajib pajak; wajib pajak tidak melaporkan aktifitas perekonomian dan objek pajak yang dimiliki baik yang di dalam maupun di luar negeri;[6] serta wajib pajak menyembunyikan atau melarikan modal dan kekayaan yang menjadi objek pajak yang dimiliki ke luar negeri.[7] Sebagai dampak dari ketidakpatuhan wajib pajak ini, negara mengalami kerugian fiskal dan hambatan dalam pembangunan nasional serta terciderainya rasa keadilan wajib pajak yang patuh.

Berbagai motif ketidakpatuhan wajib pajak di atas sesungguhnya merupakan bentuk pelanggaran terhadap aturan perpajakan yang telah ditetapkan. Problem pelaksanaan pungutan pajak di atas selain telah mendorong pemerintah Indonesia untuk menemukan jalan keluar sehingga persoalan terkait bisa diatasi, akan tetapi juga telah menempatkan pemerintah Indonesia pada posisi yang

---

[5] Data dihimpun dari Laporan Kinerja DJP dari tahun 2013-2018.

[6] Mardiasmo, *Perpajakan (Edisi Revisi)* (Yogyakarta: Andi Yogyakarta, t.t.), 23.

[7] Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia* (Bandung: PT Refika Aditama, 2013), 32; dan data yang menyebutkan bahwa harta warga negara Indonesia yang tersimpan di luar negeri berdasarkan kajian Bank Indonesia nilainya mencapai Rp. 3.147 triliun. *Koran Sindo*, 26 April 2016.

dilematis antara menghukum atau mengampuni para wajib pajak yang tidak taat. Apabila pemerintah memilih untuk menghukum mereka implikasinya adalah bertambahnya beban negara karena tidak memperoleh penambahan penerimaan dari sektor pajak dan harus mengeluarkan anggaran untuk mengurus para pelanggar pajak di penjara. Pilihan ini mengandung unsur mudarat. Sementara itu, jika pemerintah memberikan pengampunan kepada para wajib pajak yang tidak taat, keputusan ini terlihat tidak adil bagi wajib pajak yang taat karena wajib pajak yang tidak taat seharusnya mendapatkan hukuman baik hukuman admistrasi ataupun pidana sebagaimana telah diatur dalam ketentuan perpajakan. Dalam pengertian lain, pengampunan bagi wajib pajak yang tidak taat juga menyimpan unsur mudarat.

Oleh karena pemerintah dihadapkan pada kondisi harus mengambil salah satu dari dua pilihan yang sama-sama mengandung mudarat di atas —berdasarkan fakta yang ada— pemerintah Indonesia lebih memilih untuk mengampuni para wajib pajak yang tidak taat melalui kebijakan yang dikenal dengan pengampunan pajak *(tax amnesty)*. Dasar umum pemikiran kebijakan pengampunan pajak ini adalah bahwa dengan diberikan pengampunan para wajib pajak yang selama ini tidak mendaftarkan diri ke otoritas perpajakan akan segera mendaftarkan diri beserta objek pajak yang mereka miliki, dan wajib pajak yang selama ini tidak melaporkan kegiatan ekonomi yang dijalankan dan kekayaan yang dimiliki akan memanfaatkan program pengampunan pajak dengan melaporkan kegiatan ekonomi dan kekayaan mereka baik di dalam maupun di luar negeri. Pengampunan pajak juga ditujukan agar warga negara Indonesia mengalihkan dana mereka yang masih tersimpan di luar negeri ke dalam negeri melalui instrumen pajak. Ketiga bentuk respon positif wajib pajak yang diharapkan ini akan bermanfaat dalam meningkatkan pemasukan anggaran negara dari sektor pajak saat program pengampunan digulirkan, juga berguna bagi penguatan data basis pajak pada tahun-tahun setelahnya.

Dalam sejarah kebijakan pengampunan pajak di Indonesia[8], pemerintah telah mengeluarkan kebijakan pengampunan pajak sebanyak enam kali sejak pasca kemerdekaan hingga saat ini. Kebijakan pengampunan pajak pertama dikeluarkan oleh Pemerintahan Presiden Soekarno melalui Penetapan Presiden Nomor 5 Tahun 1964 tentang Pengaturan Pengampunan Pajak.[9] Kebijakan kedua diterbitkan oleh Presiden Soeharto melalui Keputusan Presiden Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.[10] Kemudian, setelah 23 tahun, kebijakan pengampunan pajak kembali dikeluarkan, yang dimuat dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang merupakan perubahan ketiga dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.[11] Periode berikutnya, Pengampunan Pajak di tahun 2009 yang ditetapkan melalui Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang. Periode kelima, diatur dalam Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan dilaksanakan dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.03/2015 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi Atas

[8] Pengampunan pajak merupakan kebijakan pemerintah di bidang perpajakan yang diberlakukan secara umum bagi seluruh masyarakat Indonesia dengan memberikan penghapusan pajak yang seharusnya terutang dengan membayar tebusan dalam jumlah tertentu yang bertujuan untuk memberikan tambahan penerimaan pajak dan kesempatan bagi wajib pajak yang tidak patuh *(tax evaders)* menjadi wajib pajak yang patuh *(honest taxpayers)*. Kebijakan ini diharapkan diharapkan akan mendorong peningkatan kepatuhan sukarela wajib pajak (*taxpayer's voluntarily compliance*) di masa yang akan datang. John Hutagaol, "Sekilas Tentang Tax Amnesty," dalam *Majalah Berita Pajak* (Jakarta: t.p., 2004), 29.

[9] Pelaksanaan Pengampunan Pajak 1964 dimulai sejak tanggal disahkan yaitu 9 September 1964 dan berakhir pada tanggal 17 Agustus 1965.

[10] Presiden Soeharto menetapkan kebijakan tersebut pada tanggal 18 April 1984 dan berakhir hingga 30 Juni 1985.

[11] Unsur pengampunan pajak dijelaskan dalam Pasal 37 A.

Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan, Pembetulan Surat Pemberitahuan, dan Keterlambatan Pembayaran atau Penyetoran Pajak. Tahun 2016 merupakan sesi keenam periode pengampunan pajak di Indonesia yang didasarkan pada Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Penerbitan kebijakan pengampunan pajak secara periodik menunjukkan adanya dinamika yang berlangsung dalam kebijakan pengampunan pajak. Periodisasi kebijakan bisa dilihat dari periode waktu penerbitan antara kebijakan satu dengan kebijakan berikutnya. Waktu penerbitan kebijakan pengampunan pajak yang pertama (1964) dengan yang kedua (1984) yaitu 20 tahun, kebijakan kedua dengan ketiga (2007) yaitu 23 tahun, kebijakan ketiga dengan keempat (2009) memiliki jenjang waktu paling pendek, yaitu kurang dari 2 tahun, kebijakan keempat dan kelima (2015) selisih 6 tahun dan dengan kebijakan keenam (2016) memiliki jenjang waktu hanya 1 tahun.

Periodisasi penerbitan kebijakan pengampunan pajak di atas jika ditinjau menurut teori pengambilan kebijakan termasuk ke dalam kebijakan inkremental yaitu kebijakan yang baru merupakan bentuk lanjutan dari kebijakan sebelumnya, yang kehadirannya didorong oleh faktor pragmatis temporer dan bukan faktor pembangunan jangka panjang.[12] Padahal jika kita mengacu pada penjelasan pemerintah kebijakan, pengampunan pajak disebut tidak sekedar untuk tujuan pragmatis jangka pendek berupa penerimaan negara. Namun, lebih dari itu pengampunan pajak ditujukan untuk memperkuat basis perpajakan nasional dalam jangka panjang.

Dinamika politik dan ekonomi yang melatarbelakangi kebijakan pengampunan pajak di Indonesia dapat dilihat dari periodisasi politik pemerintahan di Indonesia. Kebijakan pengampunan pajak tahun 1964 dikeluarkan pada masa Orde Lama, sedangkan kebijakan tahun 1984 dikeluarkan masa Orde Baru. Adapun empat kebijakan berikutnya pada periode pasca Reformasi, yaitu 2007, 2009, 2015 dan 2016.

[12] Nandini Rajagopalan dan Abdul A. Rasheed, "Incremental Models of Policy Formulation and Non Incremental Changes: Critical Review and Synthesis", dalam *British Journal of Management* 6 (1995): 289-302.

Lebih khusus lagi kebijakan pengampunan pajak tahun 2007 dan 2009 dikeluarkan oleh pemerintahan yang dipimpin oleh Presiden Susilo Bambang Yudhoyono, dan kebijakan tahun 2015 dan 2016 dikeluarkan saat pemerintahan Presiden Joko Widodo.

Dinamika kebijakan pengampunan pajak secara teoritis dapat dikatakan sebagai bentuk dari kebijakan hukum publik karena setiap kebijakan negara yang bersifat mengatur masyarakat secara umum disebut sebagai kebijakan hukum publik. John Rawls berpendapat bahwa kebijakan hukum publik harus didasarkan pada keadilan sosial *(social justice)*.[13] Sementara itu, dalam hukum Islam prinsip keadilan sosial[14] juga dijadikan dasar pengambilan kebijakan hukum publik sehingga setiap kebijakan harus memuat prinsip *maṣlaḥah* (kemaslahatan).[15] Radbruch juga menyatakan keadilan merupakan salah satu dari asas dalam tujuan pengambilan kebijakan hukum.

Dalam teori kebijakan hukum publik Radbruch, ada tiga asas hukum publik yang harus dijadikan sebagai prinsip pertimbangan oleh pemerintah dalam mengeluarkan kebijakan, yaitu asas keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum. Ketiga prinsip ini harus dijalankan secara bersamaan dan hierarkis. Keadilan memiliki arti bahwa kebijakan hukum publik harus memiliki penalaran berupa keharusan bertindak untuk keadilan,[16] sedangkan kemanfaatan bermakna sebagai kemanfaatan yang memiliki nilai absolut *(capable of absolute value)*.[17] Sementara itu, kepastian hukum berfungsi untuk penegakan terhadap pelanggaran norma hukum yang pada prinsipnya

---

[13] John Rawls, *A Theory of Justice* (Cambridge: Harvards University Press, 1971), 56-135.

[14] Prinsip keadilan dalam pengambilan kebijakan merupakan bentuk aktualisasi keimanan kepada Tuhan. Hussam S. Timani, *Religion and Social Justice,* ed. Michael D. Palmer (London: Wiley-Blackwell, 2012), 137.

[15] تَصَرُّفُ الإِمَامِ عَلَى الرَّعِيَّةِ مَنُوطٌ بِالمَصْلَحَةِ Artinya: *kebijakan pemimpin (pemerintah) terhadap rakyatnya harus didasarkan dan ditujukan bagi kemaslahatan mereka"*. Abdurrahman bin Abi Bakr as-Suyūṭī, *al-Asybāh wa an-Naẓā`ir* (Beirut: Dār al-Kutub al-'Ilmiyyah, 1403 H), 121.

[16] Gustav Radbruch, "Legal Philosophy (publikasi pertama 1932)", terj. Kurt Wilk, dalam *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin* (Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1950), 75.

[17] *Ibid.*, 92.

diselesaikan secara birokratik. Asas kepastian hukum merupakan kebijakan hukum publik yang mencakup siapa dan apa yang diatur dalam ketentuan khusus yang jelas tanpa memunculkan penafsiran serta kemungkinan perubahan konsekuensi hukum dari kebijakan.

Hukum perpajakan di Indonesia menempatkan keadilan sosial sebagai indikator dari sistem perpajakan yang baik. Fritz Neumark mengemukakan bahwa untuk mencapai keadilan sosial dalam kebijakan perpajakan, kebijakan perpajakan harus mengandung prinsip universalitas *(principle of universality)* dan prinsip kesetaraan *(principle of equality)*. Prinsip universalitas memiliki arti bahwa kewajiban perpajakan harus dibebankan kepada seluruh masyarakat tanpa terkecuali, termasuk pengampunan pajak. Sementara itu, prinsip kesetaraan bermakna bahwa wajib pajak dengan kondisi ekonomi yang sama juga harus menanggung beban pajak yang sama. Prinsip universalitas dalam pengambilan kebijakan perpajakan yang didasarkan atas keadilan ini juga memiliki arti pemerataan tanpa ada muatan diskriminatif sebagaimana sifat dari kebijakan publik.[18] Keadilan sosial dalam kebijakan perpajakan[19] harus diwujudkan juga melalui stabilisasi yang ditujukan untuk meniadakan kemungkinan dampak sosial berupa meningkatnya angka kemiskinan dalam masyarakat.[20] Secara empirik keadilan sosial ini harus terwujud dalam persamaan distribusi *(distribution equity)* hak dan beban kewajiban.[21]

Kebijakan pengampunan pajak di Indonesia yang secara teoritis mempertimbangkan asas keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum mestinya telah purna karena telah memenuhi tiga prinsip kebijakan hukum publik. Realitas kehidupan bermasyarakat mempunyai

---

[18] John Stuart Mill, *Principle of Political Economy with Chapters on Socialism* (London: Oxford University Press, 2008), xxxviii; Adam Smith, *The Wealth of Nations* (New York: The Modern Library, 1994), 888-889; dan Noor Fuad, *Kebijakan Publik: Teori dan Aplikasi* (Jakarta: LPKPAP, 2006), 123.

[19] David Ricardo, *The Principles of Political and Taxation* (Kanada: Batoche Books, 2001), 104.

[20] John C. Woods dkk., *Milton Friedman Assessment* (London: Routledge, 1990), 207.

[21] Zubair Hasan, *Distributive Justice and Need Fulfilment in an Islamic Economy* (Islamabad: International Institute of Islamic Economics, 1986), 35.

persepsi beragam dan respon yang berbeda terhadap kebijakan pengampunan pajak. Oleh karenanya, kebijakan pemerintah terkait pengampunan pajak merupakan kebijakan yang kontroversial.[22] Dari sisi aspek keadilan, misalnya, kebijakan pengampunan pajak menjadi polemik di tengah masyarakat karena kebijakan ini dipandang seolah hanya untuk menguntungkan pihak wajib pajak yang tidak taat, terlebih persentase jumlah uang tebusan yang harus dibayarkan ke pemerintah sangat kecil.[23] Seharusnya jika sanksi pidana dihapus,[24] persentase uang tebusan yang seharusnya dibayarkan lebih besar agar berdampak pada peningkatan penerimaan negara sebagaimana tujuan pokok kebijakan ini. Pada poin ini kebijakan pengampunan pajak terlihat tidak mempertimbangkan asas keadilan karena tidak merefleksikan prinsip universalitas dan prinsip kesetaraan.

Sementara itu, berdasarkan asas kemanfaatan jika kebijakan pengampunan pajak dimaksudkan untuk memperoleh kemanfaatan berupa peningkatan secara signifikan penerimaan anggaran negara dari sektor pajak sehingga bisa menopang program pembangunan, dan kemanfaatan berupa penguatan basis perpajakan nasional, maka ada dua data kuantitatif yang harus dilaporkan oleh pemerintah secara transparan kepada publik agar asas kemanfaatan ini bisa diukur. Data tersebut dimaksudkan untuk menjawab dua pertanyaan pokok untuk setiap periode kebijakan pengampunan pajak, yaitu (1) Berapa perbandingan antara target penerimaan dengan penerimaan riil negara dari sektor pajak pada tahun sebelum dan sesudah dikeluarkannya

---

[22] Kebijakan pengampunan pajak periode yang keenam (2016) bahkan diajukan permohonan uji materi atas Undang-Undang No.11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yang dimohon oleh beberapa pihak, yaitu Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia, Yayasan Satu Keadilan, Leni Indrawati, Heriyanto dan Wahyu Mulyana Putra, juga oleh Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia, Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia dan Dewan Pimpinan Pusat Partai Buruh. Sumber: Putusan MK Nomor 57/PUU-XIV/2016, 58/PUU-XIV/2016, 59/PUU-XIV/2016 dan 63/PUU-XIV/2016.

[23] Ketentuan terkait tarif uang tebusan terdapat di dalam Pasal 4 ayat (1), (2) dan (3) Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

[24] Penghapusan sanksi pidana perpajakan merupakan aturan baru dalam Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, yaitu di dalam Pasal 1 ayat (1). Periode kebijakan pengampunan pajak sebelum Undang-Undang tersebut tidak mengatur hal ini.

kebijakan? Data ini untuk mengukur apakah kebijakan pengampunan pajak memberikan dampak yang signifikan bagi penerimaan negara dari sektor pajak. (2) Berapa peningkatan jumlah wajib pajak saat tahun sebelum dikeluarkannya kebijakan dengan tahun saat kebijakan dikeluarkan dan tahun setelahnya, apakah peningkatan jumlah wajib pajak cukup siginifikan dan sesuai dengan target yang diinginkan?

Apabila jawaban atas dua pertanyaan di atas menunjukkan hasil yang signifikan, maka asas kemanfaatan kebijakan ini bisa dipertanggungjawabkan. Hanya saja penelusuran awal penelitian ini justru mengungkap bahwa perbandingan target angka penerimaan dengan penerimaan riil negara dari sektor pajak sebelum, pada saat, dan sesudah kebijakan ini dikeluarkan tidak bergerak meningkat secara signifikan. Hal ini, misalnya, ditunjukkan oleh penerimaan negara dari pajak pada tahun sebelum, di saat, dan sesudah kebijakan pengampunan pajak di tahun 2016. Pada tahun 2015 penerimaan negara dari pajak berjumlah Rp 1.061.237.665.935.910 dengan target Rp 1.294.258.674.998.880 (capaian 82,00%), pada tahun 2016 bersamaan dengan kebijakan dikeluarkan target yang ditentukan adalah Rp 1.355.203.515.120.890, sementara penerimaan riil berjumlah Rp 1.105.656.195.546.740 (capaian 81,59%), dan pada tahun 2017 setahun setelah kebijakan dikeluarkan penerimaan riil hanya meningkat menjadi Rp 1.151.037.027.957.100 dari target 1.283.565.861.674.950 (capaian 89,67%).[25]

Sementara itu perbandingan jumlah wajib pajak pada tahun sebelum dikeluarkannya kebijakan dengan tahun saat kebijakan dikeluarkan dan tahun setelahnya juga tidak menunjukkan penambahan jumlah yang besar. Bisa dilihat misalnya pada jumlah wajib pajak terdaftar pada tahun 2015 yang berjumlah 32 juta, pada tahun 2016 berjumlah 36 juta, setahun setelahnya berjumlah 40 juta, tahun 2018 berjumlah 42 juta, dan pada tahun 2019 jumlah wajib pajak sebesar 44 juta. Artinya, kebijakan pengampunan pajak yang salah

[25] Data didapat dengan melakukan penelitian langsung ke Direktorat Jenderal Pajak Kantor Wilayah Semarang, dan hasil sinkronisasi dengan Laporan Kinerja DJP.

satu tujuan utamanya adalah menambah jumlah wajib pajak terdaftar guna menertibkan sistem perpajakan tidak cukup efektif memberi dampak tujuan tersebut. Karena jika dilihat dari contoh data jumlah wajib pajak dalam beberapa tahun di mana tidak ada kebijakan pengampunan pajak sekalipun, kenyataannya jumlah wajib pajak yang terdaftar setiap tahunnya juga meningkat. Adapun contoh data peningkatan jumlah wajib pajak dalam rentan tahun di mana tidak dibuat kebijakan pengampunan pajak dapat disajikan dalam tabel berikut:

Jumlah Wajib Pajak Tahun 2002 - 2007

Uraian	2002	2003	2004	2005	2006	2007
WP BADAN						
1. Terdaftar	941.038	1.031.624	1.116.224	1.207.653	1.337.637	1.358.022
2. Efektif	795.451	882.253	964.122	1.054.127	1.137.752	1.268.739
	85%	86%	86%	87%	85%	93%
WP ORANG PRIBADI						
1. Terdaftar	2.112.896	2.426.110	2.728.947	2.999.109	3.330.821	5.336.214
2. Efektif	1.986.108	2.263.492	2.564.735	2.829.251	2.876.911	5.144.748
	94%	93%	94%	94%	86%	96%
TOTAL WP BADAN & OP						
1. Terdaftar	3.053.934	3.457.734	3.845.171	4.206.762	4.668.458	6.694.236
2. Efektif	2.781.559	3.145.745	3.528.857	3.883.378	4.014.663	6.413.487
	91%	91%	92%	92%	86%	96%

Sumber : Direktorat TIP (05 Februari 2008)

Dua temuan di atas menarik hipotesis bahwa kebijakan pengampunan pajak yang telah enam kali dibuat tidak terlalu efektif dan berdampak signifikan dalam menghadirkan kemanfaatan pada negara.

Adapun asas kepastian hukum yang menjadi persoalan dalam kebijakan pengampunan pajak, terkait adanya penghapusan pajak yang seharusnya terhutang, dan penghapusan sanksi administrasi dan pidana kepada setiap wajib pajak yang tidak patuh yang tertuang di dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dinilai bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan 23A UUD 1945.[26] Dalam Pasal 1 ayat (3) tertulis negara Indonesia

[26] Anggapan adanya pertentangan pasal ini merupakan salah satu materi permohonan uji materiil terhadap Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang

adalah negara hukum, dan Pasal 23A menyatakan: "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam Undang-undang". Adanya pengampunan terhadap sanksi dan hutang pokok pajak dalam Undang-undang Pengampunan Pajak dianggap bertentangan karena justru tidak melaksanakan amanah Pasal 1 ayat (3) dan 23A UUD 1945. Selain itu, adanya ketentuan di beberapa periode kebijakan pengampunan pajak yang intinya menjamin bahwa harta yang dilaporkan dalam program pengampunan pajak tidak akan diselidiki asal-usulnya berpotensi untuk mengubah status harta kekayaan seseorang yang berasal dari perbuatan melawan hukum justru menjadi harta kekayaan bersih yang terbebas dari pemeriksaan hukum. Akibatnya, problem kepastian hukum khususnya bagi orang-orang yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan ataupun pidana lainnya seperti korupsi justru terbebas dari tuntutan hukum.[27]

Implementasi kebijakan dengan menggunakan prinsip pengambilan kebijakan hukum publik Radbruch, maka asas keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum yang diklaim oleh pemerintah dan diharapkan mampu meningkatkan pendapatan negara melalui penerimaan dan peningkatan pajak, ternyata belum maksimal memenuhi tuntutan nasional. Oleh karena itu, penelitian dengan menggunakan analisis terhadap aspek keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum ini menjadi sangat penting dan relevan untuk dikaji secara akademik.

B. Kajian Seputar Kebijakan *Tax Amnesty* di Indonesia

Kajian tentang kebijakan pengampunan pajak di Indonesia bukanlah sesuatu yang baru, melainkan sudah banyak dikaji terutama setelah diberlakukannya Undang-undang No.11 Tahun 2016 tentang

---

Pengampunan Pajak yang terdaftar dalam buku registrasi perkara konstitusi pada tanggal 25 Agustus 2016 dengan Nomor 63/PUU-XVI/2016, yang diajukan oleh Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia, Yayasan Satu Keadilan, Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia, Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia, Konfederasi Serikat Pekerja Seluruh Indonesia dan seorang warga bernama Leni Indrawati.

[27] *Ibid*.

Pengampunan Pajak. Persoalan yang perlu diperhatikan adalah bagaimana kajian kebijakan pengampunan pajak dapat memberikan kontribusi pemikiran bagi pengembangan kebijakan yang diberlakukan di Indonesia secara luas dan lebih spesifiknya kebijakan pengampunan pajak.

Pada kajian pustaka ini penulis melakukan penyelidikan perkembangan kajian tentang pengampunan pajak yang telah dilakukan oleh para peneliti sebelumnya. Penelitian sebelumnya dikategorikan menggunakan dua perspektif, yaitu perspektif hukum Islam dan dengan pendekatan selainnya. Penelitian terhadap pengampunan pajak dengan perspektif selain hukum Islam menunjukkan jumlah yang cukup banyak. Hal ini dimungkinkan karena keberadaan isu pengampunan pajak di Indonesia yang tergolong masih aktual dan baru mengemuka menjadi perbicangan akademik setelah tahun 2016.

Kajian tentang pengampunan pajak di Indonesia yang dilakukan dengan pendekatan di luar pendekatan-pendekatan dalam hukum Islam di antara yang relevan dengan kajian ini adalah seperti riset berjudul *Tax Policy in Action: 2016 Tax Amnesty Experience of the Republic of Indonesia* dilaporkan oleh Emmiryzan Wasrinil Said,[28] *A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries* dikerjakan secara kolaboratif oleh Muhammad Alishahdani Ibrahim, Rita Myrna, Ira Irawati, J. B. Kristiadi,[29] *Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges* oleh Mokhamad Khoirul Huda dan Agus Yudha Hernoko,[30] *Tax Amnesty Implementation in Selected Countries and Its Effectivity* oleh Andrew

[28] Emmiryzan Wasrinil Said, "Tax Policy in Action: 2016 Tax Amnesty Experience of the Republic of Indonesia", dalam *Laws* 6 (2017): 16.

[29] Muhammad Alishahdani Ibrahim, dkk., "A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries", dalam *International Journal of Economics and Financial Issues* (2017): 220-225.

[30] Mokhamad Khoirul Huda dan Agus Yudha Hernoko, "Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges", dalam *Asian Social Science*; Canadian Center of Science and Education 13 (2017): 45-67.

C. Aseng,[31] *Tax Amnesty Policy Discourse in Perspective of Politic of Taxation* oleh Haula Rosdiana dan Titi M. Putranti,[32] *Tax Amnesty Policy Analysis: Concepts and Applications in Indonesia* oleh Wahyu Sumanjaya dan Waluyo (2019)[33], Agnes Harvelian dalam *Implikasi Hukum dan Legalitas Tax Amnesty terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak di Indonesia,*[34] Muh. Najib dalam *Meneropong Kebijakan Pengampunan Pajak Menurut Teori Economic Analysis of Law,*[35] Nabitatus Sa'adah dalam *Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) Berdasarkan Keadilan yang Mendukung Iklim Investasi Indonesia,*[36] dan artikel Olivia Adam dkk dalam *Pengaruh Program Pengampunan Pajak terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak di Indonesia*.[37]

Beberapa penelitian yang ada menunjukkan kritik keras terhadap kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Emmiryzan Wasrinil Said mengungkap dampak secara ekonomi dan secara hukum yang diakibatkan oleh kebijakan pengampunan pajak. Secara ekonomi, Undang-Undang Amnesti Pajak di Indonesia disimpulkan

---

[31] Andrew C. Aseng, "Tax Amnesty Implementation in Selected Countries and Its Effectivity" dalam *5th Internasional Scholars Conference (2017)*, Asia Pacific International University, isc2017.apiu.edu/conference-papers/unklab/Aseng.Tax.amnesty.effectiveness.pdf.

[32] Haula Rosdiana dan Titi M. Putranti, "Tax Amnesty Policy Discourse in Perspective of Politic of Taxation," International Conference on Social and Political Issues (the 1st ICSPI, 2016) "Knowledge and Social Transformation", dalam *KnE Social Sciences*, 250–272.

[33] Wahyu Sumanjaya dan Waluyo, "Tax Amnesty Policy Analysis: Concepts and Applications in Indonesia", dalam *International Journal of Education and Research* 7, no. 6 (Juni 2019): 133-144.

[34] Agnes Harvelian, "Implikasi Hukum dan Legalitas Tax Amnesty terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak di Indonesia" dalam *Jurnal Yudisial* 10, no. 3 (Desember 2017): 277-294.

[35] Muh. Najib, "Meneropong Kebijakan Pengampunan Pajak Menurut Teori Economic Analysis of Law", dalam *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 4, no.1 (Januari-Juni 2018): 85-103.

[36] Nabitatus Sa'adah, "Kebijakan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) Berdasarkan Keadilan yang Mendukung Iklim Investasi Indonesia", *dalam Jurnal Masalah-Masalah Hukum* 46, no. 2 (April 2017): 182-189.

[37] Olivia Adam dkk., "Pengaruh Program Pengampunan Pajak terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak di Indonesia", dalam *Jurnal Ilmu Akuntansi* 10, no. 1 (April 2017): 61-70.

tidak berfungsi secara efektif. Penelitian ini menunjukkan temuan bahwa hasil yang ditargetkan oleh pemerintah Indonesia tidak tercapai. Selain itu, program amnesti pajak berdampak buruk pada pajak kepatuhan orang Indonesia karena mereka dapat memutuskan untuk mengandalkan program amnesti pajak berikutnya. Dampak secara yuridis, terdapat pada sektor hukum pidana dan sektor hukum yang berkaitan dengan *"white-collar crimes",* seperti korupsi dan pencucian uang. Dampak buruk dari kebijakan amnesti pajak itu merupakan akibat dari tidak memeriksa sumber dana yang digunakan untuk pendapatan yang tidak dilaporkan yang menciptakan potensi pencucian uang. Program pengampunan pajak juga membatasi dan merusak pengembangan sistem *whistleblower* di Indonesia.[38]

Temuan kritis riset Said di atas juga dikonfirmasi oleh Rosdiana dan Titi M. Putranti; ada aspek dari kebijakan pengampunan pajak yang layak dikritisi dan dinilai sebagai kelemahan. Hanya saja, fokus studi Rosdiana dan Titi M. Putranti pada dinamika proses legislasi di DPR RI saat memformulasikan kebijakan amnesti pajak tahun 2016 yang berkorelasi dengan kontroversinya kebijakan ini. Temuan yang dipaparkan bahwa kontroversi kebijakan *amnesty* pajak disebabkan oleh kurangnya transparansi pemerintah dalam menunjukkan urgensi dan pentingnya pengampunan pajak, serta biaya dan manfaat bagi masyarakat Indonesia. Hal ini ditunjukkan dengan tidak adanya *roadmap* yang dapat meyakinkan masyarakat bahwa pengampunan pajak merupakan keharusan dalam politik situasi saat itu. Oleh karena itu, target membawa aset yang direpatriasi kembali ke Indonesia dari wajib pajak seperti yang diharapkan oleh pemerintah tidak berjalan dengan baik.[39]

Penelitian berikutnya, yang juga memberikan kritik terhadap implementasi pengampunan pajak di Indonesia dilakukan oleh Muhammad Alishahdani Ibrahim, Rita Myrna, Ira Irawati, J. B. Kristiadi. Penelitian mereka bertujuan untuk menguji implementasi pengampunan pajak di 9 negara Asia, termasuk Indonesia. Data

[38] Emmiryzan Wasrinil Said, "Tax Policy in Action," 8.

[39] Haula Rosdiana dan Titi M. Putranti, "Tax Amnesty Policy Discourse", 250.

dikumpulkan dari survei literatur dari jurnal ilmiah dan artikel online yang membahas implementasi pengampunan pajak di masing-masing negara. Penelitian ini menunjukkan bahwa target pengampunan pajak di Indonesia yang paling baik adalah pengampunan pajak tahun 2016. Temuan utamanya, bahwa agar kebijakan pengampunan pajak berjalan efektif, pemerintah harus menghindari durasi jangka panjang dan program pengampunan pajak yang terlalu sering karena akan berdampak buruk pada perilaku wajib pajak.[40]

Penelitian dengan tujuan yang sama dengan Ibrahim dkk. yang mengkomparasikan implementasi kebijakan amnesti pajak di beberapa negara termasuk Indonesia, juga dilakukan oleh Andrew C. Aseng. Temuan penelitian ini menunjukkan bahwa wajib pajak Indonesia masih enggan untuk memindahkan kembali dana mereka ke Indonesia. Fakta yang dijadikan argumen adalah total dana yang dipulangkan tidak seperti yang diharapkan dengan hanya sekitar 14% dari target, namun program pengampunan pajak di Indonesia telah tercatat memecahkan rekor dunia dan mengalahkan negara-negara lain seperti Italia dan Chili yang telah melakukan pengampunan pajak pada tahun-tahun sebelumnya.[41]

Selanjutnya, penelitian Olivia Adam dkk. yang menguji pengaruh program pengampunan pajak terhadap efektivitas penerimaan pajak KPP di Indonesia dengan menggunakan data sekunder berupa penerimaan pajak KPP se-Indonesia menunjukkan bahwa program pengampunan pajak tidak memberikan pengaruh signifikan terhadap efektivitas penerimaan pajak KPP di Indonesia. Hanya sebanyak 53 KPP (16%) saja yang penerimaan pajaknya efektif, sedangkan 288 KPP (84%) belum mencapai efektif.

Selain temuan penelitian yang pada akhirnya mengkritik kebijakan pengampunan pajak di Indonesia, terdapat pula temuan beberapa penelitian yang mendukung diberlakukannya kebijakan pengampunan pajak di Indonesia, seperti kajian yang dilakukan oleh

---

[40] Muhammad Alishahdani Ibrahim dkk., "A Systematic Literature Review*",* 220.

[41] C. Aseng, "Tax Amnesty Implementation in Selected", 6.

Mokhamad Khoirul Huda dan Agus Yudha Hernoko. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui implementasi amnesti pajak di Indonesia yang telah berjalan tiga kali sejak 1964, 1984, dan 2016; dan membandingkannya dengan program serupa yang diterapkan oleh beberapa negara seperti Afrika Selatan, India, dan Italia. Program pengampunan pajak pada tahun 1964 dan 1984 dianggap tidak berhasil karena kondisi politik saat itu dan ketidakpedulian pemerintah untuk mensosialisasikan masalah ini kepada wajib pajak. Namun, ini berbeda dari Afrika Selatan, India, dan Italia yang dianggap berhasil dalam menerapkan program amnesti pajak karena membawa dampak yang baik pada pendapatan nasional mereka dan meningkatkan kepatuhan para pembayar pajak. Kasus serupa dinilai berlaku juga pada kebijakan pengampunan pajak di Indonesia pada tahun 2016 karena kebijakan pengampunan pajak dianggap telah lebih berhasil dibandingkan sebelumnya.[42]

Selanjutnya, penelitian yang ditulis oleh Agnes Harvelian yang ditujukan untuk menjawab dan menganalisis bagaimana pertimbangan Mahkamah Konstitusi terhadap pengujian Undang-undang Pengampunan Pajak menyimpulkan bahwa Undang-undang Pengampunan Pajak tidak bertentangan dengan UUD 1945. Penelitian ini sekaligus menjawab keberatan pihak-pihak yang tidak sepakat dengan adanya kebijakan pengampunan pajak di Indonesia.

Dukungan terhadap kebijakan pengampunan pajak juga ditunjukkan oleh Nabitatus Sa'adah. Kajian ini khusus mengkaji pengampunan pajak dengan menggunakan perspektif keadilan. Temuan penelitian ini menyimpulkan bahwa kebijakan *tax amnesty* harus dipandang dari asas manfaat yaitu adanya penerimaan negara. Upaya memberi keadilan ditunjukkan dengan wajib pajak yang telah diampuni diharuskan membayar uang tebusan dan komitmen penegakan hukum yang tegas. Selain itu, diberlakukannya kebijakan pengampunan pajak adalah juga sebagai salah satu upaya untuk mendukung iklim investasi di Indonesia.

---

[42] Mokhamad Khoirul Huda dan Agus Yudha Hernoko, "Tax Amnesties in Indonesia", 52.

Muh. Najib juga mendukung adanya kebijakan pengampunan pajak. Penelitiannya mengkaji bagaimana konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak yang dianalisis menurut teori *Economic Analysis of Law*. Penelitian ini menyimpulkan bahwa lahirnya kebijakan pengampunan pajak di tahun 2016 ditujukan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian nasional. Menurutnya, kebijakan pengampunan pajak merupakan pilihan terbaik saat itu untuk mencapai tujuan yang diharapkan oleh pemerintah dan solusi yang paling menguntungkan bagi semua pihak.[43]

Adapun penelitian terbaru tentang pengampunan pajak yang dilakukan oleh Wahyu Sumanjaya dan Waluyo juga mendukung adanya kebijakan ini. Penelitian ini mencoba untuk memberikan informasi yang relevan tentang implementasi pengampunan pajak yang diterapkan di Indonesia pada tahun 2016 dalam mengatasi kekurangan pajak dan meningkatkan kepatuhan pajak dengan mengacu pada teori perpajakan yang optimal dan teknik analisis kebijakan analisis berorientasi masalah. Data diperoleh dari literatur terpilih, data statistik yang dipublikasikan dan informasi lain mengenai penerapan pengampunan pajak di Indonesia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa dana dari pelunasan pajak dan repatriasi aset tidak mencapai target yang ditetapkan meskipun secara ekonomi telah memberikan kontribusi positif terhadap pendapatan pajak dan peningkatan kondisi ekonomi.[44]

Berdasarkan pada uraian di atas, sebagian besar riset yang telah dilakukan mengungkapkan temuan-temuan kritis bahwa ada ragam persoalan sebagai akibat dari kebijakan pengampunan pajak di Indonesia meskipun ada capaian yang juga harus diapresiasi. Ragam persoalan sebagai akibat dari kebijakan pengampunan pajak di Indonesia menguatkan alasan pentingnya kajian terhadap hukum pengampunan pajak di Indonesia yang ditinjau dengan perspektif keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum. Temuan ini dapat

[43] Muh. Najib, "Meneropong Kebijakan Pengampunan Pajak", 95.
[44] Wahyu Sumanjaya dan Waluyo, "Tax Amnesty Policy Analysis", 133.

dijadikan sebagai rekomendasi jika suatu saat kebijakan pengampunan pajak dibuat lagi oleh pemerintah dengan tujuan menghindari atau menghilangkan ragam persoalan implementasi kebijakan pengampunan pajak seperti yang dikemukakan oleh penelitian-penelitian sebelumnya.

Sementara itu, kajian seputar pengampunan pajak yang sudah dilakukan sebelumnya dengan perspektif hukum Islam dan relevan dengan kajian ini di antaranya yaitu Heru Purwono dalam *Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia: Studi Analisis Maslahah Mursalah;*[45] Faridl Noor Hilal dan Ade Tachrizatul Wirda dalam *Maslahah Concept Analysis towards 2016 Tax Amnesty Policy in Indonesia;*[46] Umi Chalifah dalam *Tax Amnesty Perspektif Maqāsid Syari'ah Jaseer Auda;*[47] dan M. Wahyuddin Abdullah dkk. dalam *Tax Amnesty dalam Bingkai Maqāsid al-Syari'ah*.[48]

Penulis mengamati keempat penelitian kepustakaan yang dioperasikan terhadap kebijakan pengampunan pajak di atas menunjukkan pendekatan yang mengadopsi pendekatan teoritis dalam filsafat hukum Islam yaitu *maqāṣid al-syarīʿah* dan *maṣāliḥ mursalah.* Keempat penelitian keputakaan di atas meskipun keseluruhannya mengkaji pengampunan pajak dengan *maqāṣid al-syarīʿah* dan *maṣāliḥ mursalah* memiliki perbedaan antara satu dengan yang lainnya.

Penelitian Heru Purwono, *Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia: Studi Analisis Maslahah Mursalah,* dan Faridl Noor Hilal dan Ade Tachrizatul Wirda, *Maslahah Concept Analysis towards 2016 Tax Amnesty Policy in Indonesia,* sama-sama menggunakan teori

---

[45] Heru Purwono, "Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia: Studi Analisis Maslahah Mursalah", dalam *Jurisdictie: Jurnal Hukum dan Syariah* 8, no. 2 (2017): 193-214.

[46] Faridl Noor Hilal dan Ade Tachrizatul Wirda, "Maslahah Concept Analysis towards 2016 Tax Amnesty Policy in Indonesia", dalam *Ijtihad: Jurnal Hukum dan Ekonomi Islam* 12, no. 2 (September 2018): 221-238.

[47] Umi Chalifah, "Tax Amnesty Perspektif Maqāsid Syari'ah Jaseer Auda", dalam *El-Wasathiya: Jurnal Studi Agama* 6, no. 1 (Juni 2018): 1-20.

[48] M. Wahyuddin Abdullah, Bahrul Ulum Rusydi, dan Norsulfiani Norsulfiani, "Tax Amnesty dalam Bingkai Maqāshid Al-Syari'ah", dalam *Syarikah: Jurnal Ekonomi Islam* 4, no. 1 (2018): 1-8.

maṣlaḥah dalam disiplin usul fikih. Namun, penelitian Purwono berangkat dari problem akademik apakah kebijakan pengampunan pajak di Indonesia bertentangan dengan konstitusi atau tidak. Untuk menjawab rumusan masalah tersebut ia menggunakan *maṣāliḥ mursalah* yang membawanya pada kesimpulan bahwa pengampunan pajak termasuk *maṣlaḥah* (jamak *maṣāliḥ*) *ḍarūriyyah* yang dapat berguna untuk menjaga jiwa dan menjaga harta seluruh rakyat Indonesia. Hal ini berbeda dengan problem akademik yang melatarbelakangi penelitian Hilal dan Wirda yang melihat pengampunan pajak sebagai polemik yang terkait dengan kebijakan, sehingga kajian ini menitikberatkan pada perspektif kebijakannya dengan batasan objek kebijakan pengampunan pajak tahun 2016. Kajian ini menyimpulkan bahwa ada tiga kemaslahatan dari kebijakan pengampunan pajak jika ditinjau dengan teori *maṣlaḥah,* yaitu percepatan pertumbuhan ekonomi nasional, reformasi perpajakan, dan peningkatan pemasukan negara dari sektor pajak. Penelitian Hilal dan Wirda ini mengerucutkan temuan Purwono yang hanya memasukkan kemaslahatan dalam kebijakan pengampunan pajak sebagai *maṣlaḥah mursalah* menjadi *maṣlaḥah ḥājjiyyah.* Perbedaan mendasar kedua penelitian ini dengan penelitian yang akan penulis lakukan yaitu pertama, cakupan kebijakan yang diteliti Purwono hanya tahun 2016, sedangkan penelitian ini menelaah setiap periode pengampunan pajak yang telah berlangsung di Indonesia sehingga memiliki objek kajian yang lebih kompleks dan mengharuskan pendekatan historis. Kedua, penelitian ini menggunakan analisis *maṣlaḥah* yang memberikan penekanan makna lebih luas karena memiliki kemungkinan untuk mencakup tiga unsur filosofis dalam nilai dasar adanya suatu hukum, yaitu keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum.

Kajian terhadap pengampunan pajak dari aspek kebijakan yang dilakukan oleh Purwono dan Hilal dan Wirda juga dilakukan oleh Umi Chalifah. Perbedaannya, penelitian Chalifah dilakukan dengan menggunakan teori *maqāṣid al-syarīʿah* yang digagas oleh Jasser Auda. Hanya saja kesimpulan yang dia paparkan cenderung seirama dengan Purwono dan Hilal dan Wirda yang sama-sama mengafirmasi kebijakan pengampunan pajak serta memberikan legitimasi hukum

Islam bagi kemaslahatan yang terkandung dalam kebijakan pengampunan pajak. Ia menyimpulkan bahwa pengampunan pajak di Indonesia tidak bertentangan dengan teori *maqāṣid al-syarīʿah* yang digagas oleh Jaseer Auda. Ia membangun tesisnya bahwa *al-maqāṣid al-ʿāmmah* dalam kebijakan pengampunan pajak adalah pembangunan nasional NKRI, *al-maqāṣid al-khāṣṣah* yaitu menutupi defisit APBN, dan *al-maqāṣid al-juz'iyyah* adalah meningkatkan wajib pajak patuh.

Berbeda dengan penelitian Purwono, Hilal dan Wirda, dan Umi Chalifah yang ketiganya menggunakan pendekatan normatif yuridis, kajian M. Wahyuddin Abdullah dkk. dalam *Tax Amnesty dalam Bingkai Maqāsid al-Syarī'ah* berangkat dari problem akademik yang secara khusus menganalisis dampak kebijakan pengampunan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak. Oleh karenanya, meskipun menggunakan teori *maqāṣid al-syarīʿah,* penelitian ini menyuguhkan temuan dampak kebijakan *tax amnesty* yang dikorelasikan dengan teori *maqāṣid al-syarīʿah,* yaitu kebijakan pengampunan pajak memberikan dampak positif terhadap kepatuhan penyetoran pajak atas SPT Tahunan berdasarkan meningkatnya jumlah wajib pajak yang melakukan penyetoran SPT Tahunan. Premis ini dijadikan dasar untuk menyimpulkan bahwa kebijakan pengampunan pajak telah memenuhi apa yang dikehendaki *maqāṣid al-syarīʿah,* berdasarkan pada banyaknya kemaslahatan yang diperoleh dari kebijakan pengampunan pajak bukan hanya untuk pemerintah melainkan juga bagi masyarakat.

Kesimpulan dan temuan yang ditunjukkan oleh penelitian M. Wahyuddin Abdullah dkk. cenderung sama dengan Purwono, Hilal dan Wirda, dan Chalifah yang semuanya mengafirmasi kebijakan pengampunan pajak. Temuan mereka mengungkapkan bahwa pengampunan pajak selaras dengan *maṣlaḥah* dan atau *maqāṣid al-syarīʿah.* Kesimpulan yang dipaparkan tersebut, dalam pandangan penulis, terlalu memunculkan kesan *overall generalization*.

Ringkasan tabel berikut memudahkan kita untuk melihat keseluruhan perbedaan penelitian pengampunan pajak yang telah diuraikan dan khususnya dalam rangka melihat perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang sebelumnya.

Tabel 3. Daftar Penelitian tentang Kebijakan Pengampunan Pajak yang Relevan dengan Penelitian ini

No	Penulis	Judul Jurnal	Pokok Masalah	Metode/ Pendekatan	Hasil
1	Emmiryzan Wasrinil Said	*Tax Policy in Action: 2016 Tax Amnesty Experience of the Republic of Indonesia*	Bagaimana dampak secara ekonomi dan hukum dari adanya kebijakan pengampunan pajak di Indonesia	Yuridis dan sosiologis	Hasil yang ditargetkan pemerintah tidak tercapai, sehingga secara ekonomi tidak berfungsi secara efektif, dan secara hukum berdampak buruk pada kepatuhan wajib pajak
2	Muhammad Alishahdani Ibrahim dkk	*A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries*	Menguji implementasi pengampunan pajak di 9 negara Asia	Studi perbandingan	Target pengampunan pajak di Indonesia tahun 2016 paling baik dibandingkan negara-negara lainnya, agar kebijakan pengampunan pajak berjalan efektif, pemerintah harus

					menghindari durasi jangka panjang dan program pengampunan pajak yang terlalu sering karena akan berdampak buruk pada perilaku wajib pajak
3	Mokhamad Khoirul Huda dan Agus Yudha Hernoko	*Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges*	Bagaimana perbandingan implementasi periode pengampunan pajak di Indonesia dengan negara-negara lainnya	Studi perbandingan	Implementasi pengampunan pajak di tahun 2016 merupakan kebijakan pengampunan pajak yang paling berhasil daripada periode sebelumnya
4	Andrew C. Aseng	*Tax Amnesty Implementation in Selected Countries and Its Effectivity*	Membandingkan implementasi pengampunan pajak di beberapa negara	Deskriptif analisis dan komparatif	Perolehan dana dari program pengampunan pajak di Indonesia paling banyak dibandingkan negara-negara lainnya, namun sebenarnya perolehan Indonesia juga belum memenuhi

					target yang diharapkan
5	Haula Rosdiana dan Titi M. Putranti	*Tax Amnesty Policy Discourse in Perspective of Politic of Taxation*	Bagaimana dinamika proses legislasi di DPR RI saat memformulasikan kebijakan amnesti pajak tahun 2016 yang berkorelasi dengan kontroversinya kebijakan ini	*Implementing literature, documentation and observation studies*	Kontroversi disebabkan oleh kurangnya transparansi pemerintah, oleh karena itu, target membawa aset yang direpatriasi kembali ke Indonesia tidak sesuai harapan
6	Wahyu Sumanjaya dan Waluyo	*Tax Amnesty Policy Analysis: Concepts and Applications in Indonesia*	Implementasi pengampunan pajak tahun 2016 dalam mengatasi kekurangan pajak dan meningkatkan kepatuhan pajak dengan mengacu pada teori perpajakan yang optimal dan teknik analisis kebijakan	Deskriptif analisis	Dana dari pelunasan pajak dan repatriasi aset tidak mencapai target yang ditetapkan, namun secara ekonomi telah memberikan kontribusi positif terhadap pendapatan pajak dan peningkatan kondisi ekonomi
7	Agnes Harvelian	*Implikasi Hukum dan*	Bagaimana pertimbangan Mahkamah	Deskriptif analisis	Undang-Undang Pengampunan

		Legalitas Tax Amnesty terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak di Indonesia	Konstitusi terhadap pengujian Undang-Undang Pengampunan Pajak di tahun 2016		Pajak tidak bertentangan dengan UUD 1945, justru peningkatan kepatuhan pajak merupakan tujuan utama dari UU Pengampunan Pajak
8	Muh. Najib	*Meneropong Kebijakan Pengampunan Pajak Menurut Teori Economic Analysis of Law*	Bagaimana konsepsi lahirnya kebijakan pengampunan pajak tahun 2016 ditinjau dari analisis teori *economic analysis of law*	Yuridis normatif dan dengan pendekatan teoritis	Kebijakan pengampunan pajak merupakan pilihan terbaik saat itu untuk mencapai tujuan yang diharapkan Pemerintah dan solusi yang paling menguntungkan bagi semua pihak
9	Nabitatus Sa'adah	*Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) Berdasarkan Keadilan yang Mendukung Iklim*	Apakah kebijakan pengampunan pajak di tahun 2016 mencerminkan keadilan	*Socio legal research*	Kebijakan pengampunan pajak di tahun 2016 tetap mencerminkan prinsip keadilan, karena wajib pajak yang mengikuti program

		Investasi Indonesia			pengampunan pajak tetap diwajibkan membayar uang tebusan atas kelalaiannya, dan setelah mengikuti program ini justru data wajib pajak masuk database sistem pajak, sehingga tidak lagi ada celah untuk melarikan diri dari kewajiban perpajakannya
10	Olivia Adam dkk	*Pengaruh Program Pengampunan Pajak terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak di Indonesia*	Menguji pengaruh program pengampunan pajak terhadap efektivitas penerimaan pajak KPP di Indonesia	Kuantitatif	Pengampunan pajak tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas penerimaan pajak KPP di Indonesia, karena hanya sebanyak 53 KPP (16%) saja yang penerimaan pajaknya efektif, sedangkan 288

					KPP (84%) belum mencapai efektif
11	Heru Purwono	*Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia: Studi Analisis Maslahah Mursalah*	Apakah kebijakan pengampunan pajak di Indonesia tahun 2016 bertentangan dengan konstitusi	Pendekatan konsep dan pendekatan Undang-Undang	Pengampunan pajak termasuk *Maslahah Daruriyah* sehingga tidak bertentangan dengan konstitusi
12	Faridl Noor Hilal dan Ade Tachrizatul Wirda	*Maslahah Concept Analysis towards 2016 Tax Amnesty Policy in Indonesia*	Polemik yang terkait dengan kebijakan pengampunan pajak di tahun 2016	Deskriptif kualitatif	Ada tiga kemaslahatan dari kebijakan pengampunan pajak jika ditinjau dengan teori *maslahah*, yaitu percepatan pertumbuhan ekonomi nasional, reformasi perpajakan, dan peningkatan pemasukan negara dari sektor pajak
13	Umi Chalifah	*Tax Amnesty Perspektif Maqāsid Syari'ah*	Bagaimana pandangan hukum Islam terhadap kebijakan pengampunan	Filosofis dan yuridis	Pengampunan pajak di Indonesia tidak bertentangan dengan *maqāsid al-*

		Jaseer Auda	pajak di Indonesia tahun 2016		*syar'ah dan justru sesuai dengan gagasan maqāsid al-syarī'ah* Jasser Auda
14	M. Wahyuddin Abdullah, dkk	*Tax Amnesty dalam Bingkai Maqās}d al-Syarī'ah*	Bagaimana dampak kebijakan pengampunan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak yang ditinjau dari teori *maqāsid al-syarī'ah*	Kualitatif, normatif dan sosiologis	Kebijakan pengampunan pajak telah memenuhi apa yang dikehendaki *maqāsid al-syarī'ah*, berdasarkan kepada banyaknya kemaslahatan yang diperoleh dari kebijakan pengampunan pajak bukan hanya untuk pemerintah melainkan juga bagi masyarakat

Dari keseluruhan kajian pustaka yang telah diuraikan, kajian kebijakan pengampunan pajak memang bukan pertama kali dilakukan. Sehingga penelitian ini termasuk dalam kategori penelitian lanjutan terhadap objek kajian yang sama yaitu kebijakan pengampunan pajak. Namun, secara substansi terdapat perbedaan penelitian ini dengan penelitian-penelitian sebelumnya. Pertama, terkait objek kajiannya, penelitian-penelitian sebelumnya mayoritas hanya mengkaji periode keenam kebijakan pengampunan pajak, hanya ada satu penelitian yang

mengkaji tiga periode pengampunan pajak, sedangkan penelitian ini mengkaji seluruh periode pengampunan pajak di Indonesia. Kedua, dari sisi teori yang digunakan sebagai pisau analisis, penelitian ini menggunakan teori filsafat hukum publik Radbruch (keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum) dan teori *maṣlaḥah* secara komprehensif untuk menganalis kebijakan pengampunan pajak di Indonesia, sedangkan penelitian-penelitian sebelumnya hanya menggunakan satu perspektif teori, misalnya hanya teori keadilan atau teori *maṣlaḥah,* dalam mengkaji kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Ketiga, dalam penelitian-penelitian sebelumnya tidak ada satupun yang menguraikan faktor-faktor yang menyebabkan dikeluarkannya kebijakan pengampunan pajak di Indonesia dan bagaimana dinamika yang terjadi dalam setiap periode kebijakan.

C. Filsafat Hukum Publik sebagai Perangkat Analisis Kebijakan *Tax Amnesty* di Indonesia

Kebijakan pengampunan pajak merupakan kebijakan publik. Secara teoritis persoalan yang senantiasa melekat dengan kebijakan publik adalah apakah sebuah kebijakan publik tersebut telah mengandung unsur keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum. Ada banyak tokoh yang merumuskan teori keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum, namun teori mereka hanya mengulas salah satu dari tiga asas hukum itu secara terpisah antara satu dengan yang lainnya. Sementara itu, Gustav Radbruch sebagai, seorang pakar hukum modern, telah merumuskan hubungan ketiga prinsip hukum tersebut, sehingga teori tiga nilai dasar hukum Radbruch telah menjadi *common platform* yang dirujuk negara-negara maju dalam menetapkan sebuah kebijakan.

Adapun teori *maṣlaḥah*, selain digunakan dalam rangka menginterkoneksikan objek kajian ini dengan hukum Islam juga karena kebijakan pengampunan pajak di Indonesia merupakan produk hukum. Dalam hukum Islam sebuah produk hukum harus memiliki dasar pertimbangan dan orientasi hukum berupa kemaslahatan. Oleh karena itu, teori *maṣlaḥah* relevan digunakan untuk menganalisis dasar pertimbangan kebijakan pengampunan pajak.

Untuk membantu menjawab rumusan masalah mengenai perspektif keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia, penelitian ini menggunakan teori kebijakan hukum publik yang digagas oleh Gustav Radbruch[49] dan teori *maṣlaḥah*. Teori ini membantu untuk menjawab bagaimana pertimbangan hukum yang dijadikan pijakan dalam menetapkan kebijakan pengampunan pajak di Indonesia?; apakah landasan filosofis dan implementasi dalam kebijakan pengampunan pajak sudah mencerminkan keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum?; bagaimana tiga dasar filosofis hukum tersebut dijadikan sebagai acuan dalam pengambilan kebijakan pengampunan pajak?; adakah pertentangan satu sama lain dari tiga unsur itu, dan bagaimana pemerintah menyelaraskan ketiganya sekaligus menetapkan prioritas hierarkis dari ketiganya dalam sebuah pertimbangan kebijakan? Teori-teori tersebut akan digunakan secara interkonektif sebagai analisis dalam penelitian ini.

1. Kebijakan Hukum Publik Gustav Radbruch

Pemikiran filsafat hukum Radbruch mencapai puncak perkembangannya dalam dua fase. Pertama adalah gagasan sistematisnya tentang hukum yang ia tuangkan dalam karyanya yang berjudul *Legal Philosophy* (1932). Dalam kata pengantar, Radbruch berkomentar, dengan menyinggung dan merujuk ke edisi pertama dari karyanya *Outlines of Legal Philosophy* (1914),[50] bahwa *Legal Philosophy* yang diterbitkan tahun 1932 sebenarnya sebuah buku baru dan bukan edisi baru dari *Outlines of Legal Philosophy* (1914).[51] Kedua, puncak perkembangan pemikiran

[49] Biografi Radbruch, lihat Robert Alexy, "Gustav Radbruch (1878-1949)", dalam *Christiana Albertina* 58 (2004): 47-51.

[50] Hubungan antara karya Outlines of Legal Philosophy (1914) dengan Legal Philosophy (1932), dijelaskan oleh Ralf Dreier, "Kontinuitäten und Diskontinuitäten in der Rechtsphilosophie Radbruchs", dalam *Die Natur des Rechts bei Gustav Radbruch*, ed. Martin Borowski and Stanley L. Paulson (Tübingen: Mohr Siebeck, 2015), 183-228, sebagaimana disebutkan oleh Robert Alexy, *Gustav Radbruch's Concept of Law*, 1.

[51] Gustav Radbruch, "Legal Philosophy (publikasi pertama 1932)", terj. Kurt Wilk, dalam *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin* (Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1950), 47.

Radbruch yang diwakili oleh artikelnya *Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law* (1946). Dalam karya itu, Radbruch memperkenalkan formula hukum yang belakangan dikenal sebagai "Formula Radbruch", yang menyatakan, hukum yang sangat tidak adil bukanlah hukum. Formula Radbruch ini tidak hanya salah satu gagasan yang paling banyak dibahas dalam filsafat hukum, tetapi juga yang paling banyak dipraktikkan, sebagaimana penerapannya oleh pengadilan Jerman setelah kekalahan Sosialisme Nasional pada tahun 1945 dan setelah runtuhnya Republik Demokratik Jerman pada tahun 1989.[52]

Sistem filsafat hukum Radbruch terdiri dari tiga serangkai variabel fundamental dalam hukum (disebut dengan istilah *triad*): triad hukum *(the law triad)*, triad gagasan *(the idea triad)*, dan triad tujuan *(the purpose triad)*.[53] Berikut penjelasannya:

a. Triad Hukum *(The Law Triad)*

Radbruch memberikan penjelasan mengenai triad hukum sebagai berikut: "*Law is the reality whose sense is to serve the value of law, the idea of law"* (hukum adalah realitas yang memiliki penalaran untuk melayani nilai hukum, gagasan hukum). Kalimat Radbruch ini mencoba menghubungkan tiga elemen: realitas *(reality)*, gagasan hukum *(the idea of law)*, dan akal *(sense)*. Konsep "realitas" Radbruch mengacu pada kepositifan hukum, yaitu, bahwa hukum harus memberikan kemanfaatan *(efficacy)*. Ini adalah dimensi hukum yang sesungguhnya. Dengan konsep "gagasan hukum", Radbruch menyandingkan dimensi nyata berupa kemanfaatan ini dengan dimensi ideal,[54] yaitu keadilan yang berkedudukan sebagai pusat gagasan hukum *(justice as the specific idea of law).*[55] Oleh karenanya, dalam paragraf yang lain Radbruch

[52] Mengenai hal ini, lihat Robert Alexy, "A Defense of Radbruch's Formula", dalam *Introduction to Jurisprudence*, ed. M.D.A. Freeman (London: Sweet & Maxwell and Thomson Reuters, 2008), 426-443.

[53] Alexy, *Gustav Radbruch's Concept*, 2.

[54] Tentang perbedaan antara dua dimensi ini, silahkan dibaca di Robert Alexy, "The Dual Nature of Law", dalam *Ratio Juris* 23 (2010): 167-182.

[55] Radbruch, *Legal Philosophy*, 90.

mengungkapkan, "*law is the reality whose sense is to serve justice"* (hukum adalah realitas yang memliki penalaran berupa keharusan bertindak untuk keadilan).[56] Keadilan di sini dimaknai sebagai karakter keadilan tertentu atau sebagai versi di mana konsep keadilan digunakan dengan makna yang cukup luas dengan mencakup kemanfaatan *(expediency)* dan kepastian hukum *(legal certainty)*.[57] Sementara itu, penalaran *(sense)* yang diungkapkan oleh Radburch memiliki hubungan dengan kebenaran *(truth)*, yaitu bahwa hukum harus memiliki penalaran untuk melayani kebenaran *(the sense of serving the truth)*. Hal ini juga berarti bahwa terlepas dari keberhasilan atau kegagalan yang akan didapati dalam upaya hukum namun setidaknya semua kebijakan dan keputusan hukum harus mengarah pada kebenaran dan diklaim kebenarannya.[58] Konsep kebenaran di sini memiliki hubungan dengan keadilan, sebagaimana diungkapkan oleh Radburch, *"justice means correctness as related especially to the law"* (keadilan berarti kebenaran terutama yang terkait dengan hukum); keadilan, memang tidak lain, adalah kebenaran distribusi dan kompensasi; dan hukum pada dasarnya berkaitan dengan distribusi dan kompensasi.[59]

b. Triad Gagasan *(The Idea Triad)*

Pada bagian sebelumnya telah dikemukakan bahwa gagasan hukum *(the idea of law)* tidak hanya mengacu pada keadilan *(justice)*, namun juga mencakup kemanfaatan *(expediency)* dan kepastian hukum *(legal certainty)*.[60] Radbruch menyebutnya dengan istilah tiga prinsip *(three principles)*,[61] dan tiga elemen atau tiga sisi *(sides)*.[62] Gagasan Radbruch tentang tiga prinsip dasar hukum itu bekerja secara hierarkis, sehingga sangat penting untuk menentukan hubungan ketiga elemen gagasan

[56] *Ibid.*, 75.
[57] *Ibid.*, 90.
[58] *Ibid.*, 50.
[59] *Ibid.*, 76.
[60] *Ibid.*, 108.
[61] *Ibid.*, 110.
[62] *Ibid.*, 111.

hukum antara satu dengan yang lain dengan cara menyeimbangkan ketiganya,[63] khususnya dalam konteks penelitian ini, yaitu untuk menganalisis keberadaan ketiganya dalam pertimbangan hukum dan filosofis yang dijadikan dasar pengambilan kebijakan pengampunan pajak di Indonesia.

1) Keadilan *(Justice)*

Dalam pemikiran Radbruch, keadilan sering menggantikan gagasan hukum yang lebih besar, sebuah fakta yang menunjukkan betapa pentingnya keadilan melekat pada hukum. Keadilan dipahami oleh Radbruch sebagai persamaan *(equality)*,[64] dan sebagai persamaan, keadilan didefinisikan secara murni formal. Dua elemen klasik keadilan formal ditemukan dalam pemikirannya meskipun tidak selalu bisa dipisahkan dengan jelas. Radbruch mengatakan yang pertama adalah bentuk umum dari keadilan dengan karakter universalnya.[65] Elemen klasik kedua dari keadilan formal adalah tuntutan Aristotelian yaitu "yang sama diperlakukan sama dan yang tidak sama diperlakukan berbeda sesuai dengan perbedaan mereka".[66] Pada tahun 1932, Radbruch menambahkan gagasan yang melampaui tentang apa yang bisa dikatakan keadilan tersebut. Karena keadilan hanya menentukan "bentuk apa yang benar",[67] Radbruch mengambil langkah yang sarat dengan konsekuensi bagi sistemnya dengan menambahkan gagasan hukum yang kedua, yaitu kemanfaatan. Radbruch

---

[63] Robert Alexy, "Legal Certainty and Correctness", dalam *Ratio Juris* 28 (2015): 441-451.

[64] Radbruch, *Legal Philosophy*, 74.

[65] *Ibid.*, 76.

[66] *"Misalnya, keadilan dianggap oleh mereka sebagai kesetaraan - bukan untuk semua orang, tetapi hanya untuk yang sederajat. Dan ketidaksetaraan dianggap, dan, adalah keadilan; ini juga tidak untuk semua, tetapi hanya untuk yang tidak setara."*Aristotele, "Politics", dalam *The Complete Works of Aristotle. The Rivised Oxford Translation*, ed. Jonathan Barnes, vol. 2 (Princeton: Princeton Unversity Press, 1984), 1986-2129; 2031.

[67] Radbruch, *Legal Philosophy*, 91.

berargumen untuk mendapatkan isi hukum gagasan kedua ini harus ditambahkan.[68]

2) Kemanfaatan *(Expediency)*

Kemanfaatan *(expediency)* secara umum dipahami sebagai ungkapan tentang kesesuaian sarana untuk mewujudkan suatu tujuan *(the suitability of a means for the realization of a purpose).* Kemanfaatan *(expediency)* dalam filsafat Radbruch memiliki arti yang sama sekali berbeda dengan pengertian umum tersebut. Dalam mengartikan kemanfaatan *(expediency),* Radbruch merujuk pada tujuan bukan pada sarana, dan bukan pada tujuan apa pun, tetapi hanya pada tujuan yang mampu memiliki nilai absolut *(capable of absolute value)*.[69] Ada tiga jenis tujuan semacam itu yang dikatakan oleh Radbruch: kepribadian manusia individu *(individual human personalities),* kepribadian manusia kolektif *(collective human personalities),* dan kemanusiaan universal *(human artefacts).* Pertanyaan apakah dan bagaimana isi keadilan dapat ditentukan harus dipertimbangkan dalam konteks triad tujuan, yang terdiri dari tiga tujuan ini.[70] Aspek kemanfaatan ini, bagaimanapun juga, tidak bisa disebut baik-baik saja sebelum memperhatikan juga elemen ketiga dari triad gagasan, yaitu kepastian hukum.

3) Kepastian Hukum *(Legal Certainty)*

Elemen ketiga dari gagasan hukum, yaitu kepastian hukum, berfungsi untuk mengkompensasi kelemahan dari dua elemen pertama. Kelemahan ini bersifat epistemik. Pada prinsip kepastian hukum orang dapat berbicara tentang masalah pengetahuan praktis.[71] Pengetahuan praktis menyangkut pengetahuan tentang apa yang wajib, dilarang, diizinkan, serta apa yang baik dan buruk. Jika ini bisa

---

[68] *Ibid.*
[69] *Ibid.*, 92.
[70] *Ibid.*
[71] Alexy, *The Dual Nature of Law*, 173.

> diketahui secara hukum dalam semua kasus prinsip kepastian hukum akan memainkan peran. Penentuan hukum positif tidak akan menjadi penentuan yang nyata. Wilayah kepastian hukum yang sesungguhnya tidak lagi bertumpu pada domain penentuan hukum tetapi pada penegakan hukum. Hal ini mengarah langsung ke pertanyaan sejauh mana kemanfaatan dapat memberikan keadilan yang dapat dikenali. Dalam rangka ini Radbruch mengharuskan keberadaan dari triad ketiga, yaitu triad tujuan *(the purpose triad)*.[72]

c. Triad Tujuan *(The Purpose Triad)*

Radbruch menyebutkan tiga tujuan hukum; kepribadian individu *(individual values)*, kepribadian kolektif *(collective values)*, dan nilai-nilai kemanusiaan *(artefact values)* dengan berbagai cara. Perbedaannya, antara kepribadian individu *(individual values)*, kepribadian kolektif *(collective values)*, dan nilai-nilai kemanusiaan *(artefact values)*[73] begitu juga perbedaan antara pandangan individualistis *(individualistic)*, supra individualistik *(supra-individualistic)*, dan transpersonal *(transpersonal views)*.[74]

Ada tiga hal yang menarik dalam pemikiran Radbruch mengenai hubungan tiga tujuan di atas. *Pertama* adalah kebebasan yang terdiri dari hak asasi manusia, hak konstitusional, dan hak individu atas kebebasan'[75] yang berhubungan dengan pandangan individualistis. Sementara itu, pandangan supra-individualistis dihubungkan dengan kata kunci "kepentingan pribadi menghasilkan kebaikan bersama".[76] *Kedua* adalah tesis yang menyatakan bahwa ketiga pandangan tersebut saling berbenturan.[77] *Ketiga* merupakan poin paling penting dari ketiganya. Dalam filsafat hukum Radbruch,

---

[72] Radbruch, *Legal Philosophy*, 116.
[73] *Ibid.*, 92.
[74] *Ibid.*, 92-93.
[75] *Ibid.*, 102.
[76] *Ibid.*, 106.
[77] *Ibid.*, 92.

resolusi dari benturan ini bukan berasal dari persoalan kognisi, tetapi masalah keputusan. Ia menyatakan, "Kita harus memutuskan apakah akan menempatkan nilai-nilai individual, nilai-nilai kolektif, atau nilai-nilai kemanusiaan universal dalam hierarki nilai.[78]

Jika keadilan yang dimaksud hanya bersifat formal — artinya, tidak ada substansi di dalamnya— dan jika kemanfaatan yang seharusnya menyediakan substansi hanya dapat menawarkan alternatif yang saling bertentangan, maka keberadaan hukum tidak mungkin menjawab pertanyaan tentang tujuan hukum.[79] Akibatnya, hukum hanya akan mengarah kepada elemen ketiga dari gagasan hukum, yaitu kepastian hukum. Oleh karena itu, kepastian hukum mensyaratkan ketika tidak ada seorangpun yang dapat mengenali apa yang adil maka seseorang harus menentukan apa yang sah menurut norma hukum.[80] Ini adalah prinsip hukum kepastian yang seharusnya membenarkan pernyataan ini, "Betapapun tidak adilnya hukum, di dalamnya pasti menyimpan satu substansi, yang dengan keberadaannya, selalu memenuhi prinsip hukum yaitu tujuan kepastian hukum.[81]

Preseden benturan hubungan prinsip dan tujuan hukum di atas adalah yang diupayakan solusinya oleh "Rumus Radbruch". "Formula Radbruch" ini memiliki dua bagian, intolerabilitas *(intolerability)* dan penolakan *(disavowal)*, tetapi hanya yang pertama yang akan digunakan di sini. Bunyinya:

> "Konflik antara keadilan dan kepastian hukum mungkin dapat diselesaikan dengan cara ini: hukum positif, dijamin oleh undang-undang dan kekuasaan, didahulukan bahkan ketika isinya tidak adil dan gagal untuk memberi manfaat kepada masyarakat, kecuali jika konflik antara undang-undang dan keadilan mencapai tingkat yang tidak dapat

[78] *Ibid.*
[79] *Ibid.*, 116.
[80] *Ibid.*, 125 dan 205.
[81] *Ibid.*, 119.

> ditoleransi, yakni bahwa undang-undang, sebagai 'hukum yang cacat', harus menghasilkan keadilan."[82]

Berdasarkan penjelasan Radbruch di atas maka tiga elemen gagasan hukum: keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan, bisa berlaku secara bersamaan. Penggunaan ungkapan "cacat hukum" menunjukkan hal yang berbeda dengan hilangnya "sifat hukum" dalam formula penolakan *(disavowal)*, karena formula intolerabilitas semata-mata berkaitan dengan hilangnya validitas hukum. Dengan demikian, tesis lama bahwa pemangku kebijakan berkomitmen terhadap hukum positif betapapun tidak adil isinya ditinggalkan dan digantikan oleh tesis baru bahwa walaupun dia berkomitmen pada hukum positif yang tidak adil namun komitmen ini berakhir di ambang ketidakadilan yang tidak bisa diterima *(extreme injustice)*.[83]

Alasan-alasan untuk mempertimbangkan kondisi yang bisa disebut berada pada ambang batas ketidakadilan ekstrem adalah hak asasi manusia. Di sini Radbruch berkata:

> "Karena itu, ada prinsip-prinsip hukum yang lebih berat daripada undang-undang yang berlaku, sehingga hukum yang bertentangan dengan prinsip-prinsip itu tidak memiliki keabsahan. Yang pasti, detail prinsip-prinsip tetap terbuka untuk dipertanyakan, tetapi pekerjaan berabad-abad sebenarnya telah membentuk inti yang kuat dari prinsip-prinsip itu, dan prinsip-prinsip itu telah diterima secara konsensus dan begitu luas dalam apa yang disebut deklarasi hak asasi manusia yang terdiri dari hak-hak sipil." [84]

Pembenaran Radbruch atas hak asasi manusia dengan menganggap prinsip-prinsip di dalamnya sebagai sifat absolut

---

[82] Radbruch, "Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law", 7.

[83] *Ibid.*

[84] Gustav Radbruch, "Five Minutes of Legal Philosophy", terj. Bonnie Litschewski Paulson and Stanley L. Paulson, dalam *Oxford Journal of Legal Studies* 26 (2006): 13-15.

(absolute nature).[85] Konsep kemutlakan menyiratkan konsep kebutuhan. Dalam pandangan Radbruch, hanya ada satu cara yang paling mungkin untuk menentukan keadilan yaitu dengan mengembalikan kepada hak asasi manusia.[86] Ini menyiratkan bahwa keadilan tidak lagi sekadar formal yang pada gilirannya berarti beberapa nilai individu setidaknya bisa dipindah dari triad tujuan ke dalam keadilan sebagai elemen pertama dari gagasan hukum.[87]

2. *Maṣlaḥah*

Maṣlaḥah merupakan istilah teoritis dalam filsafat hukum Islam yang menurut ’Izz al-Din ‘Abd as-Salam secara etimologis memiliki makna identik dengan kata *al-khair* (kebaikan), *an-naf’* (kemanfaatan), dan *al-husn* (kebaikan). Oleh karena itu, secara kebahasaan kata *maṣlaḥah* merupakan lawan kata dari *mafsadah*.[88]

Abu Hamid al-Ghazālī mendefinisikan *maṣlaḥah* secara terminologis sebagai upaya menentukan hukum dengan tetap memegangi tujuan syara’ *(al-muḥāfaẓah ‘alā maqṣūd as-syarʿ)*. Tujuan yang dimaksud adalah mewujudkan kemanfaatan dan menyingkirkan kerusakan. Definisi ini secara operasional memiliki pengertian bahwa kebijakan dan ketentuan hukum yang dikeluarkan dan diputuskan pihak yang memiliki otoritas harus berorientasi pada perlindungan dan pemeliharaan terhadap agama, jiwa, akal budi, keturunan dan kekayaan. Definisi ini memiliki pengertian lain bahwa segala sesuatu yang dapat melindungi dan menjamin keberadaan lima hal tersebut dikategorikan sebagai *maṣlaḥah.* Sebaliknya, setiap hal yang dapat mengusik dan

---

[85] Radbruch, *Legal Philosophy*, 146.

[86] Alexy, *Gustav Radbruch’s Concept*, 14.

[87] *Ibid.*

[88] ‘Izz al-dīn ibn ‘Abd al-Salām, *Qawā‘id al-Ahkām fī Masālih al-Anām*, vol. ke-1 (Kairo: Maktabat al-Kulliyyāt al-Azhāriyyah, 1994), 5; dan Ibnu Manẓūr, *Lisān al-‘Arab*, vol. ke-2 (Beirut: Dār al-Kutub al-ʿIlmiyyah, 2001), 517.

merusak eksistensi kelima hal itu diidentifikasi sebagai *mafsadah.*[89]

Sebagai sebuah teori yang dipergunakan untuk menentukan apakah kemaslahatan *(maṣlaḥah)* yang dihadirkan oleh suatu kebijakan hukum diterima dan diakui oleh syara' ataukah tidak, al-Ghazālī membagi *maṣlaḥah* dalam konteks ini ke dalam tiga kategori: (1) *maṣlaḥah* yang diakui dan diterima secara tegas oleh syara', disebut *maṣlaḥah muʿtabarah. Maṣlaḥah* jenis ini selain ditunjukkan melalui penetapan hukum oleh syara' mengenai persoalan tertentu juga diperkuat oleh keberadaan *'illah* yang menjadi latar belakang ditetapkannya suatu ketentuan hukum tersebut. Sebagai contoh, dengan *'illah* untuk menjaga kehidupan manusia, maka *syāriʿ* (pembuat syariat; Tuhan) menetapkan hukuman *qiṣaṣ* bagi pelaku pembunuhan yang disengaja. Begitu juga dengan *'illah* untuk menjaga harta kepemilikan seseorang, *syāriʿ* menetapkan hukuman *(ḥad)* bagi pencuri, dan atas dasar *'illah* menjaga kehormatan manusia, *syāriʿ* menetapkan hukuman bagi orang yang berzina dan penuduh orang lain berzina tanpa kesaksian dan bukti yang terverifikasi; (2) *maṣlaḥah* yang secara tegas ditolak dan tidak diakui oleh *syāriʿ (syahida 'sy-syāriʿ bi 'l-buṭlān)* disebut *maṣlaḥah mulghāh,* seperti penolakan *syāriʿ* terhadap kemanfaatan yang terdapat dalam *khamr* dan *maisir* karena dinilai jauh lebih kecil jika dibandingkan dengan kerusakan yang bisa ditimbulkan. Contoh lain adalah penolakan *syāriʿ* terhadap kemanfaatan berupa penambahan harta yang diperoleh oleh *murābin* (lintah darat) karena menyengsarakan pihak lain; (3) *maṣlaḥah* yang tidak memperoleh penilaian secara tegas oleh syara', apakah diterima ataukah ditolak,[90] disebut sebagai *maṣlaḥah mursalah.* Hal ini karena tidak ada *naṣṣ syarʿī* (baik al-

[89] Abū Hāmid Muhammad al-Ghazālī, *Al-Mustaṣfā min 'Ilm al-Uṣūl*, vol. ke-1, ed. Muḥammad Sulaimān al-Asyqar (Beirut: Mu'assasāt al-Risālah, 1997), 416-417.

[90] Abdul Wahhāb Khallāf, *'Ilm Ushūl al-Fiqh,* cet. ke-12 (Kuwait: Dar Al-Qalam, 1978), 84.

Qur'an maupun hadis) yang menyinggung status *maṣlaḥah* ini.[91] Meskipun demikian, *maṣlaḥah mursalah* tetap harus disandarkan kepada dalil yang diterima *(dalīl iʿtibār)* oleh *syāriʿ*, walaupun tidak ada dalil yang memuat *maṣlaḥah mursalah* tersebut karena kekhususannya dan hanya memuat hubungan yang bersifat umum dan jauh.[92] Hal ini dengan catatan bahwa *maṣlaḥah mursalah* dihadirkan dalam rangka mewujudkan tujuan *syāriʿ (muḥaqqiqah li maqsūd al- syāriʿ)*.[93]

Maṣlaḥah mursalah juga disebut oleh para pakar filsafat hukum Islam dengan istilah *maṣlaḥah muṭlaqah.* Penyebutan dengan istilah *muṭlaqah* karena kemaslahatan yang terkandung di dalamnya tidak diikat dan dibatasi *(taqyīd)* oleh suatu dalil, baik yang mengakui *(dalīl iʿtibār)* atau pun yang menolak *(dalīl ilghā').* Kemaslahatan jenis ini pernah diupayakan dan dipraktikkan oleh sahabat Nabi, misalnya dengan menetapkan hukuman penjara, pajak tanah perkebunan, dan kodifikasi al-Qur'an.[94]

Apabila status hukum bagi dua *maṣlaḥah* yang pertama dan kedua sudah jelas karena tertera dan disebutkan langsung oleh *naṣṣ*, maka *maṣlaḥah* yang ketiga ditentukan melalui mekanisme ijtihad yang sering disebut sebagai *istiṣlāḥ*. Menurut pendapat para ahli fikih, *istiṣlāḥ* adalah mekanisme untuk menghasilkan produk hukum karena adanya tuntutan kemaslahatan *(maṣlaḥah)* yang tidak ditentukan oleh dalil khusus dalam sumber hukum Islam, apakah kemanfaatan tersebut didukung ataukah diabaikan. Kemanfaatan yang akan ditimbulkan oleh produk hukum itu harus sesuai dengan tujuan umum hukum Islam yang disebut dengan *maqāṣid al-syarīʿah al-ʿāmmah*. *Istiṣlāḥ* merupakan keharusan metodologis dalam hukum Islam karena keniscayaan keberadaan peristiwa baru dalam kehidupan manusia yang terus berkembang secara dinamis, sementara tidak adanya *naṣṣ* dalam sumber hukum

---

[91] Al-Ghazālī, *Al-Mustaṣfā,* vol. ke-1, 414.

[92] Muḥammad Saʿīd Ramaḍān al-Būṭī, *Ḍawābiṭ al-Maṣlaḥah fī as-Syarīʿah al-Islāmiyyah* (Beirut: Muassasah ar-Risālah, 1973), 230.

[93] *Ibid.,* 342.

[94] Khallāf, *'Ilm Uṣūl al-Fiqh,* 84-85.

Islam yang menyinggung dan mengatur. Oleh karena itu, tuntutan untuk membuat aturan dan kebijakan hukum ketika dibuat harus berpegang pada prinsip *maṣlaḥah.*[95]

Prinsip *maṣlaḥah* dalam konteks pembuatan aturan dan kebijakan adalah tidak adanya tujuan *(maqṣad)* dalam pembuatan kebijakan hukum selain untuk mewujudkan kemaslahatan bagi segenap umat manusia *(maṣālih an-naṣṣ).* Strategi untuk mewujudkan tujuan tersebut adalah dengan mengupayakan kemanfaatan bagi mereka *(jalb nafʿin lahum)* atau menghilangkan bahaya *(ḍarar)* dan keresahan *(ḥaraj)* dari mereka *(dafʿ al-ḍarar wa al-ḥaraj lahum).* Karakter dari kemaslahatan dalam prinsip ini bersifat kontekstual sehingga pada periode dan wilayah tertentu bisa jadi pertimbangan kemaslahatan dari suatu kebijakan atau ketentuan hukum dapat menghadirkan kemanfaatan namun pada periode dan wilayah yang lain justru mendatangkan bahaya dan keresahan bagi publik.[96]

Kebijakan pengampunan pajak merupakan produk hukum publik yang dikeluarkan oleh pemerintah Indonesia dengan klaim bahwa telah didasarkan pada asas keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum. Apabila mengacu pada pengertian etimogis *maṣlaḥah* yang berarti kebaikan dan kemanfaatan maka ketiga prinsip hukum tersebut masuk dalam pengertian *maṣlaḥah.* Begitu juga jika mengacu pada pengertian terminologis *maṣlaḥah* yang dikemukakan oleh al-Ghazālī, bahwa segala sesuatu yang menjadi sebab dan sarana bagi terwujudnya kemaslahatan maka ia disebut sebagai *maṣlaḥah* itu sendiri. Kemanfaatan-kemanfaatan *(maṣālih)* yang disebutkan di dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia serta penerapan tiga asas hukum tersebut dalam praktik pengampunan pajak di Indonesia akan dianalisis dengan menggunakan teori kategorisasi *maṣlaḥah* di atas. Apakah kemaslahatan yang diupayakan oleh kebijakan pengampunan pajak

---

[95] Muṣṭafa Ahmad al-Zarqā', *Hukum Islam dan Perubahan Sosial (Studi Komparatif Delapan Mazhab Fiqhi)*, terj. Ade Dedi Rohayana (Jakarta: Riora Cipta, 2000), 33.

[96] Khallaf, *Ilm Uṣūl al-Fiqhi,* 84.

di Indonesia termasuk dalam kategori kemaslahatan yang *muʿtabarah, mulghāh* ataukah *mursalah.* Jika seandainya kemaslahatan yang ditentukan oleh kebijakan pengampunan pajak di Indonesia termasuk ke dalam kategori *maṣlaḥah mursalah,* maka kemaslahatan tersebut merupakan kemaslahatan *ijtihādizyah* yang bisa memiliki dua kemungkinan: *pertama,* kemanfaatan itu sesuai dengan kemaslahatan yang dikehendaki syara'*;* dan *kedua,* kemanfaatan itu bertentangan dengan kemaslahatan yang dilegitimasi oleh syara', yang oleh Ṭāhir Ibnu 'Āsyūr disebut sebagai *maṣlaḥah 'āmmah.*[97]

Maṣlaḥah 'āmmah merupakan salah satu dari tiga syarat dalam penetapan hukum *(tasyrīʿ al-ḥukm)* yang menjadikan *maṣlaḥah mursalah* sebagai argumentasi *(ḥujjah),* yaitu kemaslahatan yang dihadirkan tidak diperuntukkan hanya bagi individu tertentu atau sejumlah kecil kelompok *(maṣlaḥah syakhṣiyyah),* namun harus bagi mayoritas orang *(maṣlaḥah 'āmmah).* Sementara dua syarat lainnya adalah bahwa kemaslahatan yang dikandung dalam *maṣlaḥah mursalah* adalah kemaslahatan faktual *(maṣlaḥah ḥaqīqiyyah)* bukan kemaslahatan asumtif *(maṣlaḥah wahmiyyah),* dan kemaslahatan dalam *maṣlaḥah mursalah* tidak boleh bertentangan dengan hukum yang ditetapkan oleh Al-Qur'an, Hadis, dan Ijma'. Karena jika bertentangan, maka kemaslahatan itu secara langsung akan masuk ke dalam kategori *maṣlaḥah mulghāh.*[98]

Maṣlaḥah sebagai sebuah teori, selain dikategorikan berdasarkan pengakuan *syāri'* terhadap keberadaannya, jangkauan subjek kemaslahatan dan karakter faktualitas kemaslahatan, sebagaimana penjelasan sebelumnya, *maṣlaḥah* juga dikategorikan berdasarkan urgensinya. *Maṣlaḥah* berdasarkan urgensi yang

---

[97] Ibnu 'Āsyūr membagi kemaslahatan menjadi dua, yaitu kemaslahata khusus dan umum. Kemaslahatan umum *('āmmah)* memiliki arti sebagai sesuatu yang mengandung kemanfaatan yang bagi seluruh atau mayoritas masyarakat. Ṭāhir ibn 'Āsyūr, *Maqāṣid al-Syarī'ah al-Islāmiyyah,* (Tunis: Dār Suḥnūn, Kairo: Dār al-Salām, 1427 H/2006 M), 63.

[98] Khallaf, *Ilm Usūl al-Fiqhi,* 86-87.

melekat dibagi ke dalam tiga jenis *maṣlaḥah*, yaitu *maṣlaḥah ḍarūriyyah, maṣlaḥah ḥajjiyah,* dan *maṣlaḥah taḥsīniyyah.* Asy-Syāṭibī memberikan penjelasan untuk membedakan ketiganya bahwa jika *maṣlaḥah ḍarūriyyah* ditinggalkan maka kemaslahatan kehidupan di dunia ini tidak akan berjalan dengan stabil bahkan berakibat pada kerusakan sistem kehidupan *(al-fasad)*, sementara *maṣlaḥah ḥajjiyah* jika ditinggalkan tidak akan berdampak hingga pada kerusakan *(al-fasad)* sebagaimana dalam *maṣlaḥah ḍarūriyyah,* namun berdampak pada kesusahan dan kerepotan kehidupan *(al-ḥaraj wa al-masyaqqah).*[99] Adapun *maṣlaḥah taḥsīniyyah,* dalam pandangan Ibnu 'Āsyūr tidak memberikan dampak apapun jika ditinggalkan kecuali keindahan dalam kehidupan. Karena kemaslahatan ini ditujukan untuk memperbaiki, memperindah, dan mempermudah jalannya kehidupan manusia.[100]

Selain menggunakan teori kategorisasi *maṣlaḥah* di atas, penelitian ini juga mengadopsi teori *maṣlaḥah* yang dirumuskan oleh Aṭ-Ṭūfi untuk menganalisis kemaslahatan yang terdapat dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Menurut Najm ad-Din Aṭ-Ṭūfi, *maṣlaḥah* memiliki arti sebagai segala sarana dan sebab yang mampu mengantarkan kepada kebaikan dan terwujudnya kemanfaatan. Ada dua jenis kebaikan dan kemanfaatan yang dimaksud, yaitu kebaikan dan kemanfaatan secara *ʿurfi* (tidak disebutkan oleh *naṣṣ syariʿat*) dan secara *syar'ī* (disebutkan dan ditentukan oleh *naṣṣ syariʿat*). Kebaikan dan kemanfaatan secara *'urfi* dikatakan sebagai kebaikan dan kemanfaatan *(maṣlaḥah)* yang ditujukan untuk kebaikan kehidupan makhluk-Nya, dicontohkan seperti perniagaan dalam muamalah sebagai sarana dan sebab yang bisa mengantarkan kepada keuntungan. Kebaikan dan kemanfaatan secara *syarʿī* disebut sebagai kebaikan yang bisa mengantarkan kepada pemenuhan hak-Nya, contoh berbagai macam ibadah *mahḍah*. Meskipun *maṣlaḥah*

---

[99] Abū Isḥāq As-Syāṭibī, *Al-Muwāfaqāt,* Jilid Ke-2 (Bairut: Dār Ibn 'Affan, 2008), 17-21.

[100] Muḥammad Ṭāhir Ibn 'Āsyūr, *Maqāṣid As-Syarīʿah al-Islāmiyyah,* (Qatar: Wizārah Al-Awqāf wa al-Syu'ūn al-Islāmiyyah, 2004), 307.

ʿurfiyyah tidak disebutkan dalam sumber hukum Islam, sedangkan *maṣlaḥah syarʿī* disebut dengan tegas oleh teks sumber hukum Islam, namun kedua jenis kemanfaatan tersebut sama-sama memperoleh legitimasi dari *syarīʿ*, Allah.[101]

Penjelasan Aṭ-Ṭūfi mengenai *maṣlaḥah ʿurfi* memiliki korelasi dengan salah satu kategori *maṣlaḥah* yang dirumuskan oleh Al-Ghazālī, yaitu *maṣlaḥah mursalah.* Dalam pandangan aṭ-Ṭūfi, *maṣlaḥah mursalah*, bahkan *maṣlaḥah mulghāh* sekalipun, tetap dapat dijadikan dalil dan *ḥujjah* dalam menetapkan suatu hukum atas suatu masalah. Bahkan, *maṣlaḥah* jenis tersebut terkadang harus dimenangkan dan diutamakan dari dalil dalam sumber hukum yang meliputi *naṣ syaraʿ* dan *ijma'*.**[102]**

Pandangan aṭ-Ṭūfi mengenai *maṣlaḥah mursalah* di atas dibangun di atas empat premis teoritis: (1) *maṣlaḥah* merupakan dalil dan *ḥujjah* hukum yang cukup dilandaskan pada akal. Karena dalam pendirian aṭ-Ṭūfi, akal mampu membedakan antara kemaslahatan dan kemafsadahan tanpa harus melalui wahyu. Pandangan ini bertolak belakang dengan pandangan umum yang menyatakan meskipun akal mampu membedakan antara kemaslahatan dan kemafsadahan namun kebijakan hukum publik harus memperoleh justifikasi dari *naṣṣ* dan *ijmā';* (2) *maṣlaḥah* merupakan *dalil* dan *ḥujjah* hukum yang berdiri sendiri. Prinsip ini berarti bahwa kehujjahan (argumen) *maṣlaḥah* tidak bergantung pada konfirmasi *naṣṣ*, namun cukup hanya bergantung pada rasionalitas akal sehingga kehujjahan *maṣlaḥah* tidak membutuhkan dalil pendukung dari *naṣṣ*. Pertimbangan kehujjahan *maṣlaḥah* dalam pandangan aṭ-Ṭūfi akan diuji oleh *ʿurf* (adat atau pandangan publik) dan eksperimen (keberhasilan proses *trial and error*); (3) pengoperasian *maṣlaḥah* hanya diperuntukkan pada wilayah muamalah (hukum yang mengatur kepentingan publik)

---

[101] Najm ad-Dīn aṭ-Ṭūfi, *Syarḥ al-Arbaʿīn al-Nawawiyyah*, 19, lampiran dalam Muṣṭafa Zaid, *Al-Maṣlaḥah fī al-Tasyrīʿ al-Islāmī wa Najm al-Dīn al-Ṭūfī* (Kairo: Dār al-Fikr al-ʻArabī, 1384/1964), 211.

[102] Abdul Mannan, *Reformasi Hukum Islam di Indonesia* (Jakarta: PT. Raja Grafindo Perss, 2006), 273

dan adat istiadat. Sementara itu, dalam wilayah *ʿubūdiyyah* dan *jināyah, maṣlaḥah* tidak boleh diberlakukan dan tidak bisa dijadikan dalil dan *ḥujjah*. Dalam dua wilayah tersebut, *naṣṣ* dan *ijmā'* harus diikuti dan dijadikan dalil serta *ḥujjah*; (4) Kepentingan publik adalah dalil *syaraʿ* paling kuat. Oleh karena itu, apabila terjadi perselisihan antara *maṣlaḥah* dengan *naṣṣ* maka *maṣlaḥah* harus dimenangkan dengan melalui mekanisme penyesuaian seperti *takhṣīṣ* dan *bayān* terhadap *naṣṣ* tersebut, bukan meninggalkan *naṣṣ* sama sekali. Hal ini seperti praktik mendahulukan sunnah atas al-Qur'an, namun dengan memberikan *bayān* (penjelasan). Pengutamaan *maṣlaḥah* atas *naṣṣ* ini berlaku baik *naṣṣ* itu *qaṭʿī* (pasti) dalam *sanad* (transmisi riwayat) dan *matn* (konten), ataupun *ẓannī* (dugaan) dalam keduanya.[103]

D. Desain Riset terhadap Kebijakan *Tax Amnesty* di Indonesia

1. Jenis Penelitian

Penelitian disertasi ini merupakan kajian yuridis dengan didukung data sekunder. Data yuridis yang digunakan dalam penelitian ini yaitu "Penetapan Presiden RI No. 5 Tahun 1964 tentang Pengaturan Pengampunan Pajak, Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak, Undang-Undang No.28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang No.6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No.5 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.03/2015 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi

[103] Penjelasan rinci tentang argumentasi aṭ-Ṭūfi dalam menentukan prinsip *maslahah* silahkan baca dalam Muṣṭafā Zaid, *Al-Maṣlaḥah fī at-Tasyrīʿ al-Islāmī wa Najm al-Dīn al-Ṭūfī,* (Beirut: Dār al-Fikr, 1954); Muhammad Roy, *Filsafat Hukum Aṭ-Ṭūfī dan Dinamisasi Hukum Islam.* (Yogyakarta: Pondok Pes. UII, 2007); dan Al-Ḥusain al-Amiri, *Dekonstruksi Sumber Hukum Islam: Pemikiran Hukum Najm ad-Din Aṭ-Ṭūfī,* terj. Tim (Jakarta: Gaya Media Pratama, 2004).

Administrasi Atas Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan, Pembetulan Surat Pemberitahuan, dan Keterlambatan Pembayaran atau Penyetoran Pajak dan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak."

Sementara itu, data pendukung berupa laporan-laporan kinerja tahunan Direktorat Jenderal Pajak yang dipublikasikan setiap tahun dan data deskripsi situasi politik dan ekonomi saat kebijakan pengampunan pajak dibuat. Data lainnya berasal dari konsep dan teori yang mengkaji tiga nilai dasar hukum publik (keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum) perspektif Radbruch, konsep *maṣlaḥah* dalam filsafat hukum Islam dan teori-teori pengampunan pajak yang terdapat di buku, artikel, dan sumber lainnya.

2. Sifat Penelitian

Penelitian ini bersifat deskriptif analitis, maksudnya peneliti memberikan penilaian terhadap berbagai pertimbangan pemerintah dalam memberlakukan kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Penelitian ini menggali teori pengampunan pajak secara normatif kemudian melakukan kajian implementasi di setiap periodenya yang selanjutnya diarahkan untuk menganalisis implementasi keseluruhan periode kebijakan pengampunan pajak tersebut dalam perspektif tiga nilai dasar hukum Radbruch dan teori *maṣlaḥah*.

3. Pendekatan Penelitian

Ada tiga pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini. *Pertama* adalah pendekatan yuridis, artinya peneliti mengkaji dasar pertimbangan yang digunakan oleh pemerintah dalam memberlakukan kebijakan pengampunan pajak di Indonesia yang tertuang secara eksplisit dalam Undang-Undang dan Peraturan Pemerintah sebagai payung hukum kebijakan pengampunan pajak di Indonesia.

Kedua adalah pendekatan historis, artinya peneliti melihat sejarah periode kebijakan pengampunan pajak di Indonesia di setiap periodesasinya. Pendekatan sejarah mempertegas adanya dinamika dalam kebijakan pengampunan pajak. *Ketiga* adalah

pendekatan politik hukum, artinya peneliti melihat bagaimana sistem hukum yang ada di Indonesia dan kondisi masyarakat yang pluralis. Oleh karena itu, titik tekan penelitian ini adalah menjadikan kebijakan pengampunan pajak sebagai produk kebijakan yang dapat diterima oleh seluruh lapisan masyarakat Indonesia. Pendekatan ini sesuai dengan prinsip hukum yang dapat berubah karena adanya perubahan waktu, tempat dan kondisi sosial.

4. Analisis Data

Analisis data dilakukan dengan deskriptif-analitis, yaitu menarasikan deskripsi tentang masalah yang menjadi kegelisahan akademik penulis untuk kemudian dikorelasikan dengan teori yang ada dengan menggunakan metode induktif. Metode induktif diperoleh dengan menguraikan kesimpulan-kesimpulan khusus dalam setiap periode pengampunan pajak, yang kemudian digunakan untuk mendapatkan gambaran umum adanya kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Dalam penelitian ini, metode induktif digunakan untuk menarik kesimpulan bagaimana seharusnya kebijakan pengampunan pajak di Indonesia dalam perspektif keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum menjadi sebuah kebijakan publik. Adapun tahapan dalam analisis sebagai berikut:

Pertama, peneliti menjelaskan pertimbangan-pertimbangan hukum yang dijadikan dasar oleh pemerintah dalam membuat kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Pertimbangan hukum ini digali dari Undang-undang dan Peraturan Pemerintah yang menjadi dasar hukum dari kebijakan pengampunan pajak di Indonesia.

Kedua, dinamika kebijakan pengampunan pajak di Indonesia dapat dilihat dari berbagai sisi. Oleh karena itu, kajian komprehensif di setiap periode kebijakan menjadi hal penting dan menarik untuk dikaji agar perubahan hukum dan situasi yang ada dapat teridentifikasi dengan baik sehingga dapat menyimpulkan

bagaimana dinamika yang terjadi dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia ini.

Ketiga, peneliti melihat bagaimana implementasi setiap periode kebijakan pengampunan pajak di Indonesia, bagaimana dampak dari setiap kebijakan ini, dan berbagai respon masyarakat Indonesia terhadap kebijakan pengampunan pajak. Hal di atas kemudian dikoneksikan dengan pertimbangan dan tujuan pemerintah di setiap periode kebijakan yang selanjutnya dianalisis dengan teori keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum. Dengan begitu, kajian ini berpeluang memberi kontribusi rekonstruksi kebijakan pengampunan pajak di Indonesia.

BAB II
KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK DALAM SISTEM HUKUM PERPAJAKAN DI INDONESIA

Kebijakan pengampunan pajak sebagai sebuah objek studi tidak bisa dipisahkan dari kebijakan perpajakan itu sendiri karena terdapat banyak konsep fundamental dalam kebijakan perpajakan dan pengampunan pajak yang penting untuk dijelaskan sebagai dua kebijakan yang memiliki hubungan keterkaitan antara satu dengan lainnya. Atas dasar tersebut, pada bagian ini, peneliti memaparkan konsep-konsep perpajakan dalam kebijakan pajak yang memiliki relevansi dengan kebijakan pengampunan pajak sebelum menguraikan konsep-konsep fundamental dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Beberapa di antara konsep fundamental tersebut, misalnya, adalah definisi, fungsi dan manfaat, dasar dan asas, dan beberapa lainnya.

A. Pengertian, Fungsi, Manfaat, dan Pengelompokan Pajak

1. Pengertian Pajak

Berdasarkan ketentuan umum perpajakan, pajak merupakan kontribusi yang wajib diberikan oleh badan ataupun orang pribadi kepada negara, sehingga sifatnya memaksa dan tidak memperoleh imbalan langsung dari negara.[1] Selain definisi tersebut, terdapat pengertian pajak yang dikutip oleh Santoso Brotodiharjo dalam tulisannya yang berjudul *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, di mana ia mengungkapkan beberapa pandangan para tokoh tentang pajak, yaitu:[2]

a. Menurut Andriani, pajak dikatakan sebagai iuran yang disetorkan ke negara dengan sifat dapat dipaksakan yang harus

[1] Pasal 1 ayat 1 Undang-Undang No. 16 tahun 2009 tentang Perubahan keempat atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dalam Ujianto dkk, *Keuangan Negara dilengkapi Tax Amnesty dilampiri Data APBN 2015-2016* (Yogyakarta: Penerbit Indomedia Pustaka, 2017), 59.

[2] R. Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: Eresco Bandung, 1995), 2-6.

dibayarkan berdasarkan peraturan yang berlaku, dan dipergunakan negara dalam rangka pembiayaan kepentingan umum/rakyat dalam kaitannya dengan penyelenggaraan pemerintahan sebagai tugas sebuah negara;

b. Pajak dalam pandangan Rochmat Soemitro didefinisikan sebagai kekayaan rakyat yang dialihkan kepada pemerintah dan ditampung ke dalam kas negara, selanjutnya negara menggunakan dana tersebut untuk membiayai keseluruhan yang berkaitan dengan tugas negara dalam mengatur pemerintahan.

Pengertian pajak yang telah dikemukakan di atas dapat dilihat beberapa ciri pajak, yaitu:

a. Pemungutan pajak dilakukan berdasarkan undang-undang dan peraturan pelaksanaannya;
b. Tidak terdapat kontraprestasi individual dari pemerintah;
c. Pemungutan pajak dilakukan oleh negara sebagai sumber keuangan negara *(budggetair);*
d. Tujuan pajak adalah dalam rangka memberi fasilitas pembiayaan bagi kepentingan pemerintah dalam penyelenggaraan pemerintahan, jika terdapat surplus maka digunakan untuk membiayai investasi publik; dan
e. Pajak juga memiliki tujuan *non-budgetair* yang merupakan penjabaran dari fungsi mengatur.

2. Fungsi Pajak

Pada umumnya dikenal dua macam fungsi pajak. Pertama, fungsi *budgetair* dan kedua yaitu fungsi *regulerend*. Namun terdapat juga fungsi lain pajak yaitu sebagai alat penjaga stabilitas. Penjelasan mengenai ketiga fungsi tersebut adalah sebagaimana di bawah ini:

Fungsi pertama pajak, yaitu *budgetair* atau disebut juga fungsi fiskal. Dalam fungsi ini, pajak digunakan sebagai dana penyokong utama dalam kas negara yang ketentuannya diatur oleh undang-undang yang berlaku. Fungsi ini juga dikatakan sebagai fungsi yang utama karena secara historis diwajibkannnya pajak tidak lain adalah untuk membiayai kepentingan negara. Oleh

karena itu, kontribusi pajak terhadap negara sangat penting dan signifikan.[3] Fungsi anggaran menjadikan pajak sebagai alat untuk menopang kas negara sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sehingga diharapkan hasilnya juga maksimal karena telah jelas dinaungi oleh Undang-undang. Di sini pajak merupakan sumber pembiayaan yang terbesar[4] dalam rangka meningkatkan fungsi anggaran, upaya penyempurnaan regulasi seputar perpajakan terus dilakukan pemerintah secara intensif, bahkan sampai ketetapan sanksi bagi pihak yang melanggar. Sanksi yang dimaksudkan juga bervariatif dari sanksi administratif sampai adanya sanksi pidana ditetapkan dalam Undang-undang ketentuan umum perpajakan.

Kedua, fungsi *regulerend*, dikatakan juga sebagai tambahan fungsi bagi pajak yaitu fungsi di mana pajak digunakan sebagai alat untuk memperoleh tujuan tertentu. Fungsi ini dikatakan tambahan karena memang berfungsi sebagai fungsi tambahan/pelengkap dari fungsi yang utama, sehingga pajak dipergunakan sebagai alat kebijakan pemerintah untuk mencapai tujuan yang dikehendaki tersebut. Oleh karena itu, makna sesungguhnya pajak sebagai alat pengatur tidak lain memang harapan besar adanya pajak adalah tujuan yang ingin dicapai, disesuaikan dengan kepentingan dan kebutuhan di setiap negara yang memungut pajak. Kasus yang dapat dijadikan contoh dalam hal ini seperti banyaknya produsen dalam negeri yang terancam bangkrut/pailit, tentu pemerintah ingin memberi bantuan dan perlindungan sehingga pemerintah dapat membuat kebijakan tambahan seperti pembebanan pajak bea masuk dan pajak impor untuk komoditas tertentu yang sesungguhnya barangnya telah melimpah di dalam negeri.[5] Beberapa contoh lain aplikasi fungsi *regulerend* sebagaimana berikut:

---

[3] Data dapat dilihat dari perbandingan besarnya sumber penerimaan negara dari sektor pajak dibandingkan dengan sumber penerimaan dari sektor-sektor lainnya yang terdapat dalam realisasi APBN dengan perkembangan pendapatan negara tahun 2012 hingga 2017.

[4] Indra Mahardika, *Perpajakan Edisi Tax Amnesty* (Bantul: PT Anak Hebat Indonesia, 2017), 12

[5] Mahardika, *Perpajakan Edisi Tax Amanesty*, 12.

a. Pengenaan pajak yang tinggi bagi minuman keras yang akan menjadikan harga minuman keras sangat mahal dengan maksud pembeli/konsumen minuman keras akan berkurang banyak karena harganya tidak terjangkau untuk mengurangi generasi muda yang suka bermabuk-mabukan;
b. Memberlakukan *investment allowance* bagi investor asing dan domestik untuk mendorong dan meningkatkan penanaman modal asing dan domestik di berbagai bidang ke Indonesia di daerah-daerah strategis atau daerah tertentu yang memperoleh prioritas tinggi di lingkup nasional;
c. Pengenaan tarif proteksi yaitu pengenaan tarif bea masuk yang tinggi untuk mencegah/membatasi impor barang tertentu dan untuk mengatur perlindungan kepentingan ekonomi/industri dalam negeri;
d. Untuk mengurangi gaya hidup mewah atau mengkonsumsi barang mewah dalam masyarakat pemerintah mengenakan Pajak Penjualan (PPn) impor dan bea masuk barang mewah yang cukup tinggi bagi barang-barang mewah tertentu. Dengan pengenaan pajak yang tinggi tersebut setidaknya bisa menekan hasrat/pola konsumtif masyarakat untuk membelinya dan mengalihkannya untuk hal-hal yang lebih produktif.

Ketiga, pajak berfungsi sebagai alat penjaga stabilitas. Oleh karena itu, pemerintah menggunakan pajak sebagai alat untuk stabilisasi ekonomi. Sebagai contohnya, pemerintah memberlakukan barang-barang impor dengan pajak yang lebih tinggi agar para produsen dalam negeri dapat bersaing. Pemerintah juga membutuhkan dana untuk membiayai pembangunan infrastruktur. Kebutuhan dalam rangka pembiayaan infrastruktur dapat terpenuhi jika para wajib pajak membayar apa yang menjadi kewajibannya. Namun, bagi masyarakat/pihak yang tidak membayar pajak karena tidak termasuk kategori wajib pajak juga tetap dapat menggunakan infrastruktur tersebut.

3. Manfaat Pajak

Tidak seperti perekonomian dalam rumah tangga yang lingkupnya lebih privat dan terbatas, sebuah negara sangat berkepentingan untuk mengatur perekonomiannya dengan lebih siap dan terkondisikan. Oleh karenanya, negara harus mengatur bagaimana dan apa saja potensi sumber-sumber penerimaan dan pengeluarannya. Adapun yang dijadikan sebagai sumber utama penerimaan negara tidak lain adalah pajak. Pajak digunakan untuk menjalankan tugas rutin dan pembangunan.[6] Dengan pajak sebagian besar kegiatan dan kebutuhan negara dapat terakomodir dengan baik. Dana pajak banyak dipergunakan dalam berbagai kepentingan yang meliputi belanja pegawai, belanja barang, pemeliharaan sampai dengan pembiayaan berbagai proyek pembangunan seperti yang tercermin dalam APBN. Pembangunan fasilitas sarana dan prasarana fisik seperti jalan-jalan, jembatan, sekolah, sarana kesehatan, sarana transportasi, sarana perhubungan, sarana pertahanan keamanan negara dan sebagainya dibiayai dari dana pajak. Selain itu, rasa aman yang seharusnya didapatkan masyarakatpun tidak terlepas dari pembiayaan yang dibiayai oleh pajak. Oleh karena itu, peranan dana pajak sangat memberikan kontribusi yang besar bagi suatu negara pemungut pajak, karena dengan pajak pembiayaan pembangunan yang dicitakan oleh pemerintah besar potensinya untuk tercapai sehingga pada akhirnya cita-cita untuk mewujudkan kesejahteraan bersama dalam masyarakat juga terwujud.

Selain fungsi *budgetair* di atas, peran penting lainnya dari pajak yaitu sebagai salah satu alat redistribusi pendapatan atau pemerataan pendapatan di antara golongan masyarakat yang berbeda. Masyarakat yang berkemampuan ekonomi tinggi memberikan andil terhadap masyarakat yang berkemampuan ekonomi rendah dengan mengenakan tarif pajak yang progresif, yakni pembebanan tarif pajak yang lebih tinggi kepada wajib pajak

[6] Chairil Anwar Pohan, *Pembahasan Komprehensif Perpajakan di Indonesia Teori dan Kasus (Dilengkapi Tax Amnesty)* (Jakarta: Mitra Wacana Media, 2007), 4.

yang mampu atau wajib pajak dengan kemampuan ekonomi tinggi. Sehingga, pajak yang berfungsi sebagai alat pemerataan memberikan kontribusi besar bagi terwujudnya keadilan sosial sebagaimana yang tercantum di dalam sila kelima Pancasila sebagai falsafah Negara Republik Indonesia. Untuk mewujudkan tujuan besar tersebut (keadilan sosial), para wajib pajak diharuskan memenuhi kewajiban perpajakannya dengan benar dan baik, dan hal ini menjadi syarat mutlak dalam pencapaian tujuan pemerataan tersebut. Jika seluruh wajib pajak telah melaksanakan kewajiban perpajakannya secara benar dan baik, kesenjangan ekonomi yang ada dalam masyarakat dapat berkurang signifikan.[7]

Peranan pajak yang juga penting adalah sebagai salah satu alat untuk mendorong investasi, yakni dengan memanfaatkan sisa dana yang digunakan untuk membiayai kebutuhan rutin negara. Dana sisa itu dapat dijadikan simpanan dana atau kas pemerintah. Investasi adalah kata kunci untuk pembangunan yang akan mengukir kemajuan pertumbuhan ekonomi suatu negara yang berkelanjutan *(sustainable economic development).* Dengan jumlah tabungan yang tinggi akan memberikan ruang gerak yang semakin besar bagi pemerintah dalam mengalokasikan *resource* yang tersedia untuk tujuan-tujuan pengembangan sektor-sektor perekonomian masyarakat dalam skala UMKM yang semakin digalakkan oleh pemerintah dewasa ini, karena sektor tersebut sudah terbukti sangat menjanjikan dan mampu mengangkat dan meningkatkan harkat hidup masyarakat dan pendapatan nasional dari perspektif mikro dan makro ekonomi.[8]

4. Pengelompokan Pajak

Pajak dapat digolongkan ke dalam beberapa kelompok, sebagai berikut:[9]

a. Menurut lembaga pemungutnya, pajak terdiri dari pajak pusat dan pajak daerah. Pajak pusat merupakan pajak yang menjadi

---

[7] *Ibid.*
[8] *Ibid.*
[9] Chairil Anwar Pohan, *Pembahasan Perpajakan Indonesia,* 1-54.

hak pemerintah pusat dan dananya dipergunakan bagi pembiayaan kepentingan negara, seperti pajak penghasilan, pertambahan nilai, penjualan barang mewah, dan bea materai. Sedangkan pajak daerah merupakan pajak yang pengelolaannya ditangani oleh pemerintah daerah baik pemerintah daerah provinsi ataupun kabupaten/kota dan hasilnya digunakan dalam rangka pembiayaan segala kepentingan rumah tangga daerah, seperti pajak kendaraan bermotor, rokok, hotel dan lainnya.

b. Berdasarkan golongannya, pajak terdiri dari pajak tidak langsung dan pajak langsung. Pajak langsung mempunyai makna pajak yang pembebanannya tidak dapat dilimpahkan ke lain pihak tetapi harus ditanggung sendiri oleh wajib pajak, seperti pajak penghasilan. Sementara itu, pajak tidak langsung dapat dilimpahkan dan dibebankan kepada pihak lain seperti PPN, PPnBM dan Bea Materai.
c. Berdasarkan sifatnya, pajak terbagi menjadi pajak objektif dan pajak subjektif. Pajak objektif adalah pengenaan pajak yang didasarkan pada objeknya baru kemudian dicari subjeknya, contoh seperti pajak pertambahan nilai. Sedangkan pajak subjektif merupakan pajak yang pengenaan pertama subjeknya yang terlebih dahulu ditetapkan atau ketetapan pajak karena melihat subjeknya kemudian baru dicari objeknya. Oleh karena itu, keadaan dan kemampuan pribadi wajib pajak sangat menentukan seberapa besar pajak yang menjadi tanggungannya, seperti pajak penghasilan.

B. Ketentuan, Prinsip dan Sistem Pemungutan Pajak

Salah satu penopang keberhasilan pembangunan nasional yang diwujudkan dengan tersedianya sarana-sarana pelayanan umum yang memadai bagi masyarakat adalah pajak. Oleh karenanya, pajak menjadi salah satu sumber terpenting pendapatan sebuah negara. Dengan pajak pemerintah mempunyai visi misi ke depan bagaimana membangun negeri ini sebagaimana yang terdapat dalam ketentuan Garis Besar Haluan Negara (GBHN) yang menyatakan bahwa: “Pajak sebagai sumber pendapatan negara yang penting ditingkatkan

peranannya terutama pajak langsung, secara bertahap sesuai dengan kemampuan masyarakat dan dirasakan adil agar mampu meningkatkan kesadaran masyarakat untuk memenuhi kewajiban dan mampu menunjang kegiatan ekonomi." (Setelah era reformasi, GBHN dihapus dan diganti dengan RPJMN[10] serta Rencana Kerja RKP[11] yang dibuat oleh Pemerintah.

Pada umumnya perpajakan di Indonesia menganut sistem *self-assesment*, yaitu sistem yang membuat seorang wajib pajak dapat menghitung, membayar dan melaporkan pajaknya sendiri sesuai dengan perhitungan yang dilakukannya yang didasarkan pada ketentuan yang berlaku. Sistem *self-assesment* ini menuntut pemerintah Indonesia memberikan pengetahuan yang cukup kepada wajib pajak agar dapat menunaikan kewajiban perpajakannya dengan benar dan baik. Selain itu, pemerintah juga mempunyai pekerjaan besar untuk juga turut serta membangun kesadaran masyarakat dalam hal kewajiban perpajakannya. Oleh karena itu, sosialisasi pengetahuan seputar perpajakan seperti jika terbit peraturan atau undang-undang yang baru terkait perpajakan harus dapat disosialisasikan dengan baik kepada masyarakat, khususnya masyarakat yang terkait dunia usaha. Sehingga, masyarakat yang mempunyai keinginan atau niat tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya dapat ditindak dengan tegas karena pemerintah telah mengupayakan langkah optimal dalam hal edukasi dan sosialisasi kepada masyarakat.

Langkah optimal dari pemerintah dapat terlihat sejak tahun 1983 di mana pemerintah melakukan reformasi administrasi perpajakan, yaitu terdapat di dalam Undang-undang Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Ketentuan Umum Perpajakan. Hingga tahun 2008 dan 2009 ketiga Undang-Undang tersebut masih direvisi. Tujuan utama dilakukan revisi adalah demi mencapai tingkat kepatuhan wajib pajak terhadap kewajiban perpajakannya secara maksimal. Mengapa ini penting dilakukan, karena kenyataannya tingkat kepatuhan pajak masyarakat di Indonesia masih sangat rendah. Ini tercermin dalam

[10] Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJM).
[11] Rencana Kerja Pemerintah (RKP).

angka rasio penerimaan pajak terhadap *gross domestic product* (*tax rat*io).[12] Sebagaimana disampaikan oleh Dirjen Pajak, Sigit Priadi Pramudito, sejak tahun 2012 hingga tahun 2014 rasio pajak di Indonesia hanya mencapai 11,9%. Persentase tersebut lebih rendah jika dibandingkan dengan Singapura 14%, Filipina sebanyak 12,9%, Thailand mencapai 16,5%, dan Malaysia yang mencapai target 16,1 %. Sejak tahun 2002 hingga 2011 angka *tax ratio* pajak di Indonesia tidak banyak mengalami perubahan, yaitu masih di sekitar 12%.[13] Artinya, banyaknya perusahaan-perusahaan besar yang berada di Indonesia belum cukup mampu mendongkrak kenaikan *tax ratio* yang seharusnya. Padahal Indonesia merupakan negara dengan kekayaan dan sumber daya alam melimpah akan tetapi sebagian besar telah dieksploitasi oleh perusahaan-perusahaan besar yang kurang bertanggung jawab.

Selain pokok sebab di atas faktor lainnya juga disebabkan oleh banyaknya *free rider*[14] yang ada di negeri ini dan ikut menikmati berbagai hasil pembangunan. Contoh *free rider* yang ada di negeri ini adalah orang-orang yang melakukan kecurangan pajak dengan tujuan memperkaya diri sendiri dengan memilih cara yang bisa melepaskan dirinya dari jeratan hukum hingga menghalalkan segala cara agar terhindar dari ancaman hukum yang berlaku. Banyaknya oknum seperti menjadi motivator wajib pajak lain untuk tidak patuh.

Dari apa yang diuraikan di atas maka diperlukan upaya menjadikan wajib pajak yang belum taat agar menjadi wajib pajak patuh. Terdapat tiga strategi yang dapat dilaksanakan. Pertama, membuat program dan kegiatan yang mempunyai tujuan agar wajib pajak yang belum taat menjadi wajib pajak yang sukarela untuk patuh. Kedua, menjaga tingkat kepatuhan wajib pajak patuh dengan memberikan pelayanan yang mudah dan optimal kepada wajib pajak

---

[12] Chairil Anwar Pohan, *Pembahasan Komprehensif Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus (Dilengkapi Tax Amnesty)*, (Jakarta: Mitra Wacana Media, 2017), 2.

[13] http://infobank news.com pada tanggal 11 Agustus 2015, diakses pada 2 Oktober 2019.

[14] Orang-orang yang beruang akan tetapi tidak membayar pajak.

yang relatif sudah patuh sehingga wajib pajak patuh tingkat kepatuhannya dapat dipertahankan dan bahkan ditingkatkan. Ketiga, mengatasi ketidakpatuhan wajib pajak dengan berbagai kegiatan dan program yang dapat menangkal ketidakpatuhan perpajakan. Ketiga strategi tersebut bukan hal mudah untuk dilaksanakan, dan tentunya telah diupayakan secara optimal oleh pemerintah.[15]

Keadilan dalam hal perpajakan sesungguhnya adalah tercapainya hak warga negara selaku wajib pajak dan hak negara secara seimbang. Wajib pajak berhak memperoleh perlakuan yang adil dari negara disamping juga berhak untuk mendapatkan kepastian hukum kaitannya dengan kewajibannya. Seperti halnya wajib pajak yang mempunyai hak, negara sebagai pemungut pajak juga berhak mendapatkan dana pajak yang berasal dari para wajib pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Untuk mewujudkan keadilan bagi para pihak tersebut, warga negara ataupun negara harus mengetahui dengan jelas apa hak dan kewajiban masing-masing sehingga dapat menerimanya secara arif dan bijaksana dalam kehidupan perekonomiannya.

Pelaksanaan kewajiban perpajakan merupakan salah satu wujud pengabdian warga negara terhadap negaranya dan sebagai wujud langsung peran serta masyarakat dalam pembangunan nasional. Falsafah Undang-undang Perpajakan juga mengandung maksud bahwa pajak bukan hanya sekedar kewajiban akan tetapi juga hak dari setiap warga negara untuk ikut berpartisipasi dalam pembangunan nasional dan pembiayaan yang diselenggarakan negara.

1. Ketentuan Umum Perpajakan

Kewajiban perpajakan telah tertuang secara jelas di dalam Undang-Undang Dasar 1945, juga di dalam Falsafah Pancasila yang menempatkan kewajiban perpajakan merupakan kewajiban kenegaraan.[16]

Perubahan sistem sosial dan ekonomi masyarakat menuntut sistem perpajakan juga diubah dan disesuaikan dengan kondisi

[15] Pohan, *Pembahasan Komprehensif,* 3.
[16] Mahardika, *Perpajakan Edisi Tax Amanesty,* 35.

yang ada hingga pada kesimpulan sistem perpajakan yang lama sudah tidak sesuai lagi dengan tingkat kehidupan sosial ekonomi masyarakat Indonesia, baik dari segi kegotongroyongan nasional maupun dari laju pembangunan nasional yang telah dicapai. Selain itu, jika negara tetap menggunakan sistem perpajakan yang lama, potensi besar peran masyarakat untuk mewujudkan dan meningkatkan pembangunan nasional menjadi terhambat. Oleh karena itu, pemerintah membuat sistem perpajakan yang baru dengan diterbitkannya UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, UU No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan UU No.8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, UU No.12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan dan UU No.13 Tahun 1985 tentang Bea Materai.[17]

Undang-Undang tentang ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berpegang teguh pada prinsip keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum menjadikan perubahan arah dan tujuan yang terangkum dalam beberapa pokok kebijakan berikut:

a) Dalam rangka mendukung penerimaan negara maka efisiensi pemungutan pajak harus ditingkatkan;
b) Daya saing di bidang penanaman modal harus senantiasa ditingkatkan, yang tetap mendukung pengembangan usaha mikro dan menengah serta meningkatkan keadilan, pelayanan dan kepastian hukum bagi masyarakat;
c) Senantiasa mengikuti dan menyesuaikan tuntutan perkembangan teknologi informasi serta perkembangan sosial ekonomi masyarakat;
d) Keseimbangan hak dan kewajiban para pihak ditingkatkan;
e) Membuat prosedur administrasi yag sederhana;
f) Prinsip *self-assessment* diterapkan secara konsisten, akuntabel dan ditingkatkan penerapannya; dan
g) Menciptakan iklim usaha yang lebih kompetitif dan kondusif.[18]

---

[17] *Ibid.*
[18] *Ibid.*

2. Asas dan Prinsip Pemungutan Pajak

Pemungutan pajak dilaksanakan berdasarkan asas-asas pelaksanaan pemungutan pajak. Adapun beberapa asas dalam pemungutan pajak yaitu asas yuridis, ekonomis, domisili, umum dan merata, kebangsaan, sumber, rentabilitas, waktu dan resiprositas.[19] Di samping asas-asas tersebut, asas keadilan penting dijadikan dasar dalam pemungutan pajak sebagaimana yang diuraikan Adam Smith dalam buku yang berjudul *The Wealth of Nations,* terkait peraturan pajak harus ada empat syarat yang dipenuhi: *Equity* dan *Equality, Convenience of Payment, Certainty,* dan *Economics of Collection*, *Efisiensy*.

Secara filosofis hukum pajak harus mencerminkan keadilan. Keadilan inilah yang menjadikan asas pemungutan pajak memasuki ranah dunia falsafah hukum. Selalu timbul pertanyaan apakah justifikasi (alasan yang menjadi dasar pembenaran) negara mempunyai wewenang untuk membebani rakyat dengan pungutan pajak. Oleh karenanya, sejak abad ke-18 muncul teori-teori sebagai dalil untuk membenarkan hak negara mengambil sebagian dari kekayaan yang ada di tangan individu atau badan-badan dalam lingkungan kekuasaannya.

---

[19] Asas-asas dalam pemungutan pajak adalah: (1) asas yuridis yang mensyaratkan bahwa pemungutan pajak harus berdasar undang-undang; (2) asas eknomis yang mensyaratkan bahwa pajak tidak boleh menghalang-halangi lancarnya usaha perdagangan dan industri atau produksi; (3) asas umum dan merata, yaitu pemungutan pajak harus dikenakan kepada semua orang (yang memenuhi syarat) dan tekanan beban pajaknya sama; (4) asas domisili, artinya pemungutan pajak didasarkan atas tempat tinggal atau domisili wajib pajak; (5) asas sumber, artinya pemungutan pajak didasarkan atas letak sumber pendapatan yang diperoleh tanpa memperhatikan tempat tinggal wajib pajak; (6) asas kebangsaan yang menghubungkan pengenaan pajak dengan kebangsaan dari suatu negara sehingga pengenaan/pemungutan pajak didasarkan atas kebangsaan wajib pajak; (7) asas waktu yang mensyaratkan bahwa pemungutan pajak harus dilakukan pada saat wajib pajak dalam keadaan mampu membayar pajak; (8) asas rentabilitas, yaitu biaya pemungutan pajak tidak boleh lebih besar dari pajaknya; dan (9) asas resiprositas yang menyatakan bahwa negara memberikan kebebasan subjektif dengan syarat timbal balik. Suparnyo, *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas* (Semarang: Pustaka Magister, 2012), 23-27.

Suatu pemungutan pajak dapat dibenarkan jika tindakan tersebut diselenggarakan berdasarkan pertimbangan-pertimbangan sosial dan kewajiban negara untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat.[20] Pemungutan pajak oleh suatu negara dapat dibenarkan berdasarkan pertimbangan bahwa kewajiban utama tiap-tiap negara adalah memelihara kesejahteraan umum. Akan tetapi walaupun negara mempunyai hak memungut pajak tapi tidak berarti bahwa negara dapat sewenang-wenang memungut harta kekayaan rakyatnya melainkan dengan haknya itu pemungutan pajaknya haruslah memenuhi syarat-syarat keadilan.

Salah satu teori yang dijadikan dasar dalam pemungutan pajak adalah teori pembangunan. Teori ini menuntut bahwa pajak dipungut karena ada kepentingan pembangunan. Dalam kata pembangunan terkandung pengertian tentang masyarakat yang makmur, adil, sejahtera lahir batin yang jika dijabarkan lebih lanjut akan meliputi semua bidang dan aspek kehidupan seperti hukum, ekonomi, sosial budaya, pendidikan dan sebagainya. Oleh karena itu, terdapat prinsip yang menjadi dasar dalam pemungutan pajak, sebagaimana berikut:[21]

a. Prinsip fiskal. Prinsip ini terkait dengan dua hal, yakni *adequacy* (kecukupan) dan *elasticity* (luwes, mulur). Artinya, adanya pemungutan pajak harus memberi jaminan pengeluaran dan kebutuhan negara terpenuhi dan dapat elastis menghadapi dinamika perkembangan perekonomian dan berbagai tantangan;
b. Prinsip *convenience*, maksudnya regulasi atau sistem perpajakan harus mudah untuk dilakukan, terkait dengan dalam kondisi seperti apa pajak harus dibayar, kapan harus dibayar, bagaimana pajak tersebut dibayarkan, harus memberi kenyamanan terhadap wajib pajak;

---

[20] Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2002), 32.

[21] https://forumpajak.org/prinsip-prinsip-pemajakan/, diakses pada tanggal 20 Maret 2019.

c. Prinsip *economy*, artinya biaya yang timbul dari adanya pemungutan pajak tidak boleh melebihi biaya/jumlah pajak yang dipungut; dan
d. Prinsip *efficiency* yang bertujuan agar adanya pemungutan pajak mempunyai target/hasil yang diinginkan. Oleh karena itu, agar penerimaan pajak memperoleh hasil yang diinginkan, sistem perpajakan harus dibuat praktis dan mudah dipahami oleh masyarakat sehingga target yang diharapkan dapat tercapai.

Richard dan Peggy dalam bukunya yang berjudul *Public Finance in Theory and Practice* mengemukakan dua pendekatan dalam pemungutan pajak yang menjadi dasar bagi fiskus untuk memungut pajak, yaitu:[22]

a. *Benefit principle*. Menurut pendekatan ini, prinsip pengenaan pajak didasarkan atas manfaat yang diperoleh oleh wajib pajak yang diberikan oleh pemerintah atas pajak yang diberikannya. Pendekatan manfaat hanya dapat diterapkan terhadap kegiatan pemerintah dalam bidang *public utilities*, sehingga tidak dapat diterapkan untuk jasa keamanan, pertahanan, dan kegiatan lainnya yang membuat sulit untuk menentukan wajib pajak tertentu mana.
b. *Ability to pay principle*. Prinsip ini menentukan seberapa besar kemampuan untuk membayar pajak yang didasarkan pada kemampuan daya pikul wajib pajak sehingga berdasarkan prinsip ini pengenaan beban pajak disesuaikan dengan kemampuan wajib pajak. Implementasinya, wajib pajak yang mempunyai kemampuan berbeda akan dikenakan tarif pajak yang berbeda. Begitu juga sebaliknya, wajib pajak yang mempunyai kemampuan yang sama tentunya akan dikenai beban pajak yang sama pula sehingga yang dikehendaki dari prinsip ini adalah struktur pajak progresif. Artinya, jika wajib pajak penghasilannya semakin besar maka semakin besar pula tarif pajak yang dikenakan terhadapnya begitu pula sebaliknya.

[22] Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, (New York: McGraw Hill-College, 1989), 67-80.

Dalam pandangan Fritz Neumark, sebagaimana yang dikutip oleh Chairil Anwar, menambahkan dua prinsip Richard dan Peggy di atas dengan beberapa prinsip lainnya dalam sistem perpajakan yang baik yang menekankan bahwa keadilan sosial seharusnya diperhatikan. Adapun beberapa prinsip yang harus diperhatikan yaitu:[23]

1) *The principle of universality*. Prinsip ini mengandung makna bahwa secara universal semua wajib pajak yang memenuhi kriteria sebagai wajib pajak harus sama-sama mendapat beban pajak tanpa terkecuali. Jika ketentuan menghendaki adanya pengampunan atau pembebasan kewajiban perpajakan, maka pembebasan tersebut harusnya diberikan di semua bidang pajak dan ditujukan kepada seluruh golongan masyarakat tanpa tertuju pada kelompok tertentu saja.
2) *The equality principle*. Prinsip ini menghendaki adanya kesetaraan yang ditujukan bagi semua wajib pajak, sehingga wajib pajak dengan kondisi ekonomi dan kedudukan yang sama seharusnya menanggung beban pajak yang sama. Akan tetapi dalam implementasinya, prinsip ini seringkali dilanggar oleh pemerintah dalam membuat kebijakan tertentu. Misalnya perlakuan khusus kepada para investor untuk mendapatkan kemudahan perpajakan dan sebagainya.
3) *The ability to pay principle*. Dalam prinsip ini dikehendaki agar beban pajak yang ditanggung oleh wajib pajak disesuaikan dengan kemampuannya dalam menanggung beban pajak tersebut. Prinsip ini menghendaki tarif pajak yang progresif yang menjadikan tarif pajak sama di antara wajib pajak yang mempunyai kemampuan sama. Oleh karenanya, kerugian akibat pengenaan pajak juga menjadi sama;
4) *The principle of redistribution of income*. Maksud dari prinsip ini adalah bahwa beban pajak yang didistribusikan kepada masyarakat harus ditujukan untuk memperkecil perbedaan

[23] Chairil Anwar Pohan, *Pembahasan Komprehensif Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus (Dilengkapi Tax Amnesty)*, (Jakarta: Mitra Wacana Media, 2017), 21.

kekayaan dan penghasilan yang disebabkan oleh pasar bebas. Artinya, melalui sistem perpajakan khususnya dengan tarif yang progresif kekayaan dan penghasilan dapat diredistribusikan kepada semua masyarakat.

3. Pemungutan Pajak

Ada beberapa pokok pembahasan dalam pemungutan pajak yang menunjukkan keterkaitan dengan persoalan pengampunan pajak, di antaranya adalah unsur pemungutan pajak, sistem pemungutan, dan hambatan dalam pemungutan. Dalam unsur pemungutan pajak terdapat beberapa ketentuan, yaitu:[24]

a. Pemungutan pajak didasarkan pada Undang-Undang. Asas ini sesuai dengan perubahan ketiga UUD 1945 Pasal 23A yang menyatakan: "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam Undang-Undang".
b. Tidak terdapat jasa timbal balik dalam pemungutan pajak (kontraprestasi perseorangan) yang ditunjukkan dan diberikan secara langsung. Sebagai contoh, seseorang yang menjadi wajib pajak kendaraan taat akan melewati jalan yang kualitasnya sama dengan wajib pajak yang tidak taat membayar pajak, bahkan lari dari kewajiban perpajakan dengan berbagai macam cara.
c. Pemungutan pajak diperuntukkan untuk membantu menjalankan fungsi pemerintahan, seperti digunakan untuk membiayai segala kewajiban pembiayaan yang harus dilaksanakan pemerintah, baik pembiayaan yang rutin ataupun pembangunan yang terkadang hanya temporer.
d. Terhadap wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakannya, pemungutan pajak dapat dipaksakan dan wajib pajak yang melanggar dapat diberikan sanksi sesuai ketentuan yang berlaku.
e. Pajak mempunyai fungsi mengatur atau regulatif, dalam fungsi ini pajak dijadikan sebagai alat untuk melaksanakan dan

[24] Ujianto dkk., *Keuangan Negara Dilengkapi Tax Amnesty dilampiri Data APBN 2015-2016* (Yogyakarta: Penerbit Indomedia Pustaka, 2017), 60.

mengatur kebijakan negara yang terkait bidang ekonomi, hukum dan sosial.

Adapun sistem yang diterapkan dalam praktik pemungutan pajak dibagi menjadi tiga bentuk: pertama, sistem menghitung pajak sendiri; kedua, pemungutan dengan sistem ketetapan; dan ketiga, *with holding tax system.* Berikut adalah penjelasan dan ciri-ciri ketiga sistem tersebut:[25]

a. *Self-assessment system* (sistem menghitung pajak sendiri) merupakan cara memungut pajak yang memberikan wewenang, kepercayaan dan tanggung jawab kepada wajib pajak untuk menyelesaikan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya. Implementasinya pemungutan pajak diserahkan kepada tanggung jawab setiap wajib pajak sehingga wajib pajak mendapat kepercayaan untuk:
   1) Menentukan dan menghitung secara mandiri pajak yang menjadi tanggung jawabnya;
   2) Memotong/memungut sendiri pajak yang harus dipotong/dipungut;
   3) Jumlah pajak yang terhitung harus dibayar mandiri; dan
   4) Membuat laporan atas pajak yang menjadi tanggung jawabnya.

   Kepercayaan pemerintah terhadap beberapa hal yang dapat dilakukan oleh wajib pajak di atas akan berhasil dan sesuai target jika masyarakat sendiri mempunyai disiplin dan memiliki pengetahuan yang cukup untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan benar dan baik. Beberapa ciri *self-assesment system* sebagai berikut:
   a) Untuk menentukan berapa besar pajak yang terutang wewenang diberikan pada pihak wajib pajak. Fiskus hanya mengawasi dan tidak boleh ikut campur;
   b) Diperlukan sikap proaktif dari wajib pajak dalam menghitung, memotong/memungut, melaporkan dan menyetor sendiri pajak yang terutang; dan

[25] Mahardika, *Perpajakan Edisi Tax Amanesty*, 24-28.

c) Surat ketetapan pajak hanya dikeluarkan sebagai produk hukum dari hasil pemeriksaan oleh fiskus.

b. *Official Assessment System* (pemungutan dengan sistem ketetapan) merupakan suatu sistem pemungutan pajak di mana fiskus diberikan wewenang untuk menentukan berapa besarnya pajak yang harus dibayarkan oleh wajib pajak. Dalam sistem ini inisiatif dan pelaksanaan dalam perhitungan pajak secara menyeluruh terdapat di aparatur perpajakan. Sistem ini akan berhasil dengan baik jika kualitas ataupun kuantitas aparatur perpajakan sesuai dengan kebutuhan yang diperlukan. Adapun ciri sistem ini yaitu:
   1) Untuk menentukan besarnya pajak yang terutang menjadi wewenang fiskus;
   2) Wajib pajak bersifat pasif dalam menghitung pajak yang terutang; dan
   3) Ketetapan utang pajak timbul setelah fiskus menerbitkan surat ketetapan.
c. *Withholding tax system* merupakan suatu sistem pemungutan pajak yang wewenangnya diberikan kepada pihak tertentu atau pihak ketiga untuk memungut atau memotong pajak yang menjadi kewajiban wajib pajak didasarkan pada persentase tertentu terhadap jumlah pembayaran yang dilakukan dengan penerimaan penghasilan. Adapun beberapa ciri sistem ini yaitu:
   1) Hanya pihak pemotong atau pihak pemungut yang berwenang untuk menetapkan jumlah pajak terutang;
   2) Wajib pajak pemungut/pemotong (*withholder*) bersifat aktif dalam menghitung, memotong, melaporkan dan menyetor sendiri pajak yang dipotong/dipungutnya; dan
   3) Utang pajak timbul setelah ada pemotongan/pemungutan pajak dan diterbitkan bukti pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak pemotong atau pihak pemungut pajak.

Meskipun sistem pemungutan pajak telah diterapkan, dalam praktiknya perlawanan terhadap pajak (resistensi pajak) yang dilakukan oleh wajib pajak merupakan hambatan-hambatan dalam pemungutan pajak baik. Perlawanan ini dapat disebabkan oleh

rakyat dan kondisi negara ataupun oleh berbagai upaya wajib pajak yang menghambat pemasukan pajak menjadi sumber utama penerimaan negara, secara disengaja ataupun tidak.

Menurut R. Santoso Brotodiharjo, bentuk perlawanan pajak yang pada umumnya dilakukan oleh warga negara, yaitu:[26]

1) Perlawanan aktif yang meliputi semua upaya penghindaran pajak yang ditujukan langsung kepada fiskus. Upaya ini dilakukan secara legal atau ilegal maupun dengan cara penghematan pajak. Cara yang dilakukan ada tiga macam, yaitu:
   a. *Tax avoidance* (penghindaran pajak), yaitu upaya penghindaran pajak yang dilakukan secara aman dan legal bagi wajib pajak tanpa bertentangan dengan ketentuan sistem perpajakan yang berlaku di mana teknik dan metode yang digunakan dengan melihat dan memanfaatkan kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam undang-undang dan ketentuan umum perpajakan dengan tujuan untuk mengurangi atau memperkecil jumlah pajak yang terutang;
   b. *Tax evasion* (penyelundupan pajak), yaitu upaya penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak dengan cara yang illegal yaitu dengan menyembunyikan keadaan yang sebenarnya. Namun, cara ini mempunyai resiko tinggi bagi wajib pajak dan bertentangan dengan aturan perpajakan. Cara ini disebut juga penggelapan pajak.
2) *Tax saving* yang merupakan upaya penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak dengan tujuan hutang pajaknya dapat berkurang atau ditiadakan yang dilakukan dengan cara menahan diri untuk tidak mengkonsumsi dan membeli produk-produk yang ada pajak pertambahan nilainya. Atau upaya penghindaran pajak dilakukan dengan mengurangi pekerjaan yang seharusnya dilakukannya agar penghasilan yang diperolehnya berkurang sehingga tidak dikenakan beban pajak.

[26] R. Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak* (Bandung: Eresco Bandung, 1995), 13-14.

3) Perlawanan pasif, yaitu kendala-kendala yang menyulitkan dalam pemungutan pajak. Kendala yang mempersulit ini erat hubungannya dengan moral penduduk, sistem dan tata cara pemungutan pajak, perkembangan intelektual masyarakat serta struktur ekonomi yang ada di suatu negara. Keengganan masyarakat untuk membayar pajak disebabkan masyarakat bertindak secara pasif. Adapun beberapa sebab masyarakat menjadi pasif seperti:
   a. Moral masyarakat dan perkembangan intelektualnya;
   b. Masyarakat sulit memahami sistem perpajakan yang ada;
   c. Fiskus tidak dapat melaksanakan sistem pengawasan dengan baik; dan
   d. Keterbukaan informasi perolehan dan penggunaan dana pajak.

Adanya berbagai bentuk perlawanan dalam pemungutan pajak secara langsung menghambat sistem pemungutan pajak sehingga target perolehan pajak seringkali tidak tercapai. Oleh karena itu, dalam sistem pemungutan pajak harus dipenuhi beberapa syarat agar adanya pemungutan pajak tidak menyebabkan perlawanan dan meminimalkan hambatan yang mungkin ada. Adapun beberapa syarat dalam pemungutan pajak sebagai berikut:[27]

a. Sistem Pemungutan pajak harus mencerminkan keadilan. Keadilan merupakan salah satu tujuan adanya suatu hukum. Oleh karena itu, sebuah produk hukum yang berupa undang-undang atau peraturan lainnya harus adil. Adil dalam arti khusus terkait undang-undang perpajakan seperti memuat aturan bahwa pajak diberlakukan merata kepada seluruh masyarakat yang memenuhi kriteria wajib pajak tanpa terkecuali, namun tetap pemungutan pajaknya dibebankan berdasarkan kemampuan masing-masing wajib pajak. Dalam hal ini adil tidak berarti jumlah beban pajaknya harus disamakan. Dalam

[27] Indra Mahardika Putra, *Perpajakan Edisi: Tax Amnesty*, (Yogyakarta: Quadrant, 2017), 16-17.

pelaksanaannya, pemungutan pajak juga harus adil, yaitu memberikan hak kepada wajib pajak untuk mengajukan banding kepada pengadilan pajak, keberatan atas beban perpajakan, penundaan pembayaran dan hak-hak lainnya.

b. Adanya pemungutan pajak harus berdasar pada undang-undang atau sistem pemungutan pajak harus mempunyai dasar hukum yang jelas, dalam hal ini pajak telah diatur dalam UUD 1945 pasal 23 ayat 2. Adanya dasar hukum yang jelas tersebut memberikan kepastian hukum dalam pelaksanaannya.
c. Pemungutan pajak tidak boleh menghambat kegiatan perekonomian yang ada di suatu negara seperti produksi, konsumsi, dan distribusi sehingga adanya pemungutan pajak tidak meresahkan masyarakat.
d. Sistem pemungutan pajak harus sesuai dengan prinsip-prinsip dalam pemungutan pajak seperti fungsi *budgetair*, efisien, dan biaya yang timbul dalam pemungutan pajak harus lebih kecil daripada hasil yang diperoleh dari pemungutan pajak.
e. Untuk memudahkan masyarakat dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya maka sistem pemungutan pajak harus dibuat mudah dipahami dan disederhanakan.

C. Utang dan Sanksi Perpajakan

1. Utang Pajak

Timbulnya utang pajak diatur oleh dua ajaran dalam teori perpajakan, yakni:

1) Ajaran formil, yaitu timbulnya utang pajak disebabkan setelah dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP) oleh Direktorat Jenderal Pajak. Sehingga, menurut ajaran ini selama SKP belum diterbitkan oleh Dirjen Pajak seseorang atau badan hukum telah memenuhi kriteria sebagai wajib pajak. Ajaran formil ini diterapkan pada sistem perpajakan yang beban pajaknya dihitung oleh fiskus.[28]

[28] Kelebihan yang ada di dalam ajaran utang pajak formil yaitu setelah SKP diterbitkan, wajib pajak dapat mengetahui dengan pasti berapa jumlah hutang pajak yang menjadi kewajibannya. Namun, terdapat beberapa kelemahan dari ajaran ini,

2) Ajaran materiil, yaitu jika wajib pajak telah memenuhi syarat dan kriteria yang ada di dalam peraturan perpajakan, maka utang pajak telah sah timbul atau dikenakan terhadapnya. Oleh karena itu, yang dijadikan dasar pengenaan pajak adalah apa yang tertulis di dalam Undang-Undang dan peraturan lainnya tanpa memerlukan suatu perbuatan dari wajib pajak. Sehingga, jika fiskus tidak atau belum mengeluarkan SKP sekalipun asalkan terpenuhi syarat terdapat suatu *tatbestand*, yang terdiri dari perbuatan-perbuatan, peristiwa-peristiwa dan keadaan-keadaan yang menyebabkan timbulnya utang pajak, maka wajib pajak diharuskan memenuhi kewajibannya. Ajaran material ini diterapkan pada sistem perhitungan pajak yang dilakukan oleh wajib pajak sendiri.[29]

Kedua ajaran di atas digunakan dalam sistem perpajakan di Indonesia. Sebagai contoh Pajak Bumi dan Bangunan berlaku ajaran utang pajak formil. Sementara itu, terkait pajak pertambahan nilai, pajak penghasilan dan bea materai ajaran utang pajak materiil masih diterapkan sehingga ajaran ini tidak saling berbenturan karena sebenarnya sistem *self-assessment* mendukung ajaran utang pajak materiil begitu pula sebaliknya.[30]

Sementara itu, suatu utang pajak dapat berakhir atau terhapus oleh beberapa keadaan. Beberapa keadaan yang dimaksud yaitu:

1) Pembayaran, yaitu berakhirnya utang pajak karena pembayaran yang dilakukan oleh wajib pajak ke kas negara;

---

seperti: a) hutang pajak yang dihitung dan ditetapkan besar kemungkinan tidak sesuai dengan kondisi wajib pajak yang sebenarnya; b) ajaran ini tidak cocok dengan keadaan nyata; dan c) penerapan ajaran ini terbatas hanya pada pajak langsung, dikarenakan dalam pajak tidak langsung tidak terdapat Surat Ketetapan Pajak. Mardiasmo, *Perpajakan* (Yogyakarta: Penerbit Andi, 2003), 9.

[29] Sama halnya dengan ajaran utang pajak formil, ajaran utang pajak materiil juga mempunyai kelemahan dalam aplikasinya, seperti wajib pajak tidak dapat mengetahui berapa jumlah hutang pajak secara pasti karena pada umumnya wajib pajak memiliki pengetahuan yang kurang kaitannya dengan sistem perpajakan di Indonesia. *Ibid.*

[30] Suparnyo, *Hukum Pajak*, 55.

2) Kompensasi,[31] yang merupakan cara pelunasan hutang pajak dengan menghitung sisa pembayaran pajak terhadap utang pajak lainnya;
3) Kadaluwarsa, di mana hal ini hanya ditujukan kepada penagihan pajak saja. Jika tunggakan pajak dalam jangka waktu lima tahun tidak dilakukan tindakan penagihan pajak, secara teori dan pemeriksaan administrasi utang pajak seharusnya termasuk kategori daluwarsa di mana utang pajak akan dihapuskan, dan kewajiban perpajakan yang ditanggung oleh wajib pajak adalah perhitungan setelah tahun daluwarsa tersebut;
4) Penghapusan, sifatnya sama dengan pembebasan, yaitu penghapusan utang pajak yang diberikan berhubungan dengan kondisi wajib pajak (misal keadaan finansial wajib pajak dalam kondisi pailit) dan bukan berhubungan sifat khusus dari kondisi yang menimbulkan utang pajak; dan
5) Adanya pembebasan. Menurut ajaran ini, berakhirnya utang pajak dikarenakan oleh kondisi ataupun kebijakan khusus yaitu terdapat aturan khusus mengenai pembebasan hutang pajak. Meniadakan utang pajak wajib pajak tertentu dengan jalan pembebasan karena setelah dilakukan penyelidikan ternyata wajib pajak tersebut sudah tidak mampu memenuhi kewajibannya (misalnya karena pailit). Pembebasan yang dimaksudkan di sini secara umum tidak diberikan terhadap hutang pokok pajak akan tetapi hanya pembebasan terhadap sanksi administrasi dalam perpajakan yang biasanya berupa denda dan bunga pajak.

[31] Kompensasi utang pajak adalah pembayaran utang pajak yang dananya berasal dari kelebihan pembayaran pajak yang telah disetor ke rekening kas negara melalui penerbitan SPMKP dan SP2D. Surat perintah Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP) adalah surat perintah dari kepala KPP kepada KPPN untuk menerbitkan Surta Perintah Pencairan Dana yang ditujukan kepada Bank Operasional mitra kerja KPPN, sebagai dasar kompensasi utang pajak dan/atau dasar pembayaran kembali kelebihan pembayaran pajak kepada wajib pajak.

2. Sanksi Perpajakan

Agar pelaksanaan setiap perangkat undang-undang atau peraturan lainnya tertib, dapat memenuhi target, dan dilaksanakan dengan baik, pada umumnya setiap perangkat undang-undang atau peraturan tersebut dilengkapi dengan sanksi. Demikian halnya dengan undang-undang perpajakan di mana segala aturan dan rambu-rambu dalam pelaksanaannya telah diatur dalam ketentuan perundang-undangan tersebut atau aturan pelaksanaannya. Pengaturan tentang sanksi dalam perpajakan menjadi semakin penting sebagai penegakan pelaksanaan sistem pemungutan pajak yang berupa sistem *self-assessment*[32]

Substansinya sanksi perpajakan dibuat dan dimasukkan ke dalam undang-undang dan peraturan lainnya ditujukan dalam rangka peningkatan jumlah kepatuhan wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya. Dibuat dan diberlakukannya sanksi perpajakan bertujuan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajaknnya, karena secara yuridis formal pajak mempunyai sifat memaksa sehingga unsur pemaksaan melekat dan menjadi ciri khas dari pajak. Artinya jika kewajiban perpajakan tidak dilakukan atau dipenuhi, konsekuensi hukumnya dikenai sanksi perpajakan.[33]

Terhadap wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakannya dengan benar dan baik, ada dua macam sanksi perpajakan yang dapat diberlakukan:[34]

1) Sanksi administrasi yang terdiri dari tiga jenis:
   a. Bunga; bunga diberlakukan bagi pelanggaran yang membuat utang pajak bertambah lebih besar. Perhitungan bunga didasarkan pada jumlah hutang pokok pajak yang masih harus dibayar atau terlambat dibayar atau pada saat jatuh tempo pelunasan belum dibayar yang dikalikan dengan persentase tertentu. Jika wajib pajak tidak membayar bunga

[32] Chairil Anwar Pohan, *Pembahasan Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus (Dilengkapi Tax Amnesty)*, 169

[33] *Ibid.*

[34] *Ibid.*

di periode yang seharusnya atau membayar namun hanya sebagiannya saja, sanksi bunga dapat ditagih di periode penagihan pajak berikutnya.

b. Denda; denda merupakan jenis sanksi dalam perpajakan yang paling banyak ditemukan dalam aturan ketentuan umum perpajakan. Adapun besarnya denda dapat ditentukan dengan angka perkalian dari jumlah tertentu, persentase jumlah tertentu atau hanya sebesar jumlah tertentu.
c. Kenaikan, yaitu sanksi yang disebabkan karena perhitungan pajak terutang yang dilakukan oleh wajib pajak tidak disertai dengan informasi terkait atau informasi lengkap tentang keadaan sebenarnya wajib pajak atau jumlah objek pajak yang seharusnya.

2) Sanksi pidana

Upaya terakhir yang dilakukan untuk meningkatkan kepatuhan kewajiban perpajakan adalah adanya sanksi pidana. Namun sanksi pidana yang terdapat dalam ketentuan perpajakan diterapkan lebih ringan dan longgar jika dibandingkan dengan ketentuan pidana secara umum. Kelonggaran sanksi pidana dalam perpajakan seperti untuk wajib pajak yang pertama kali melakukan pelanggaran diberikan keringanan tertentu, bahkan jika sanksi administrasi telah dibayar, sanksi pidana dapat ditiadakan bagi wajib pajak.

D. Latar Belakang, Definisi, dan Tujuan Pengampunan Pajak

1. Latar Belakang[35]

Dalam skala nasional pertumbuhan ekonomi Indonesia mengalami penurunan yang pada akhirnya juga berdampak pada

[35] Secara historis berdasarkan pengalaman negara-negara di dunia yang telah mengeluarkan kebijakan amnesti pajak, alasan yang diberikan oleh pemerintah terkait untuk memperkenalkan program amnesti pajak dapat diklasifikasikan ke dalam tiga kategori: (1) peningkatan pendapatan negara; (2) dalam rangka meningkatkan kepatuhan wajib pajak di masa depan (sebagai contoh, dengan mendorong pembayar pajak untuk menyatakan dan membayar pajak yang sebelumnya tidak dilaporkan, mengajukan pengembalian pajak atau mendaftar ke

turunnya target dana penerimaan pajak. Turunnya target penerimaan pajak bagi pemerintah juga berpengaruh bagi tersedianya likuiditas di dalam negeri. Dalam rangka meningkatkan pertumbuhan ekonomi skala nasional, ketersediaan likuiditas dalam negeri sangat diperlukan. Selain itu, ditemukan fakta bahwa banyak wajib pajak warga negara Indonesia yang justru menyimpan dan mengalokasikan hartanya ke luar negeri padahal seharusnya harta-harta tersebut dapat dimanfaatkan di dalam negeri untuk menambah ketersediaan likuiditas dalam negeri yang bermanfaat untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi dalam skala nasional.[36]

Dari keadaan di atas, yang menjadi masalah adalah sebagian besar harta yang disimpan di luar negeri ternyata keberadaan dan jumlahnya belum dilaporkan oleh pemilik harta dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilannya. Oleh karena itu, permasalahan yang timbul adalah jika pemilik harta melaporkan jumlah harta yang dimilikinya di luar negeri, secara otomatis beban pajak yang ditanggungnya semakin besar. Faktor inilah yang kemudian menjadikan para pemilik harta merasa enggan, ragu dan khawatir jika mengalihkan dan melaporkan hartanya ke dalam negeri atau digunakan untuk berinvestasi di Indonesia.[37]

Hal lainnya yang perlu mendapat perhatian adalah keberhasilan pembangunan nasional di suatu negara jumlah terbesarnya disokong oleh pembiayaan dari masyarakat di suatu negara tersebut, yaitu jumlah penerimaan pajaknya. Agar masyarakat tertarik berkontribusi dalam pembangunan nasional maka pemerintah perlu menciptakan sistem perpajakan yang mempunyai nilai keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum.

---

pembayar pajak, dan tetap mengikuti kewajiban pajak mereka); dan (3) untuk mendorong repatriasi modal yang di luar negeri (untuk alasan yang melampaui pendapatan langsung dan motif kepatuhan pajak, seperti neraca pembayaran, investasi domestik, atau pertimbangan sistem keuangan). Katherine Baer and Eric Le Borgne, *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives* (Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2008), 6.

[36] Pohan, *Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus*, 479.

[37] *Ibid.*

Sedangkan kenyataan yang terjadi, banyak aktivitas ekonomi atau harta masyarakat yang belum dilaporkan sehingga belum dikenakan pajak yang seharusnya. Banyaknya wajib pajak yang belum melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan benar dan baik mengusik wajib pajak patuh yang merasa hal ini tidak adil, padahal biaya pembangunan nasional adalah kontribusi dari mereka, wajib pajak patuh.[38]

Oleh karena itu, pemerintah memerlukan terobosan dan langkah khusus yang berupa kebijakan untuk mendorong para pemilik harta yang menyimpan kekayaannya di luar negeri agar bersedia mengalihkan hartanya ke dalam negeri. Untuk mendorong hal tersebut, kebijakan yang diberlakukan seharusnya juga memberikan jaminan keamanan dan tidak membuat beban berat bagi para wajib pajak yang akan mengalihkan hartanya ke dalam negeri. Terobosan dan langkah khusus ini kemudian diwujudkan dalam kebijakan pengampunan pajak. Dorongan untuk membuat dan menetapkan pengampunan pajak juga berkaitan dengan kondisi masa depan, jika wajib pajak ingin menyembunyikan hartanya di luar NKRI, maka kemungkinannya sangat kecil karena di masa depan pertukaran informasi dan sektor keuangan global juga semakin transparan dan meningkat intensitasnya.[39]

Salah satu bentuk kebijakan pengampunan pajak yaitu kebijakan pengampunan yang membuat negara melepaskan haknya untuk melakukan penagihan hutang pajak kepada wajib pajak. Konsekuensi dari hal ini adalah sudah menjadi hal yang wajar jika wajib pajak diharuskan membayar sejumlah uang tebusan atas perolehan pengampunan pajak yang diberikan terhadapnya. Dalam rangka pelaksanaan Undang-Undang No.11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang menjadi dasar hukum periode terakhir pengampunan pajak di Indonesia, uang tebusan yang diterima sebagai ganti pokok pajak dijadikan sebagai dana pajak penghasilan yang dilaporkan dalam APBN.[40]

---

[38] *Ibid.*
[39] *Ibid.*
[40] *Ibid.*

Kebijakan pengampunan pajak ditujukan untuk memperoleh manfaat jangka pendek dan jangka panjang. Uang tebusan yang diberlakukan sebagai pajak penghasilan mempunyai manfaat jangka pendek yaitu untuk menambah jumlah penerimaan pajak yang dapat digunakan untuk pembiayaan berbagai program yang akan dilakukan oleh pemerintah. Sedangkan dalam jangka panjang aktivitas ekonomi di Indonesia meningkat karena banyak yang menginvestasikan hartanya ke dalam negeri selain juga menambah jumlah wajib pajak yang ada agar ke depan target pajak dapat terpenuhi.[41]

2. Pengertian

Pengampunan pajak jika dikaji secara etimologis berasal dari kata *tax amnesty*. Konsep ini telah diterapkan di beberapa negara seperti Kanada, Belanda, Perancis Amerika Serikat, Swedia, Norwegia, Belgia, Jerman, dan negara-negara lainnya.[42]

Kata *amnesty* (amnesti) berasal dari bahasa Yunani "amnestia" yang dapat diartikan "melupakan atau suatu tindakan melupakan".[43] Amnesti juga diartikan dengan pengertian dan makna yang berbeda-beda oleh para ahli karena disesuaikan dengan di bidang apa kata *amnesty* tersebut digunakan. Dalam bidang hukum misalnya, amnesti menjadi konsep pada peniadaan

---

[41] *Ibid.*

[42] Amnesti telah digunakan berulang kali sepanjang waktu dan lintas negara, terlepas dari tingkat perkembangan ekonominya. Negara-negara maju seperti Australia, Austria (1982, 1993), Belgia (1984), Finlandia (1982, 1984), Prancis (1982, 1986), Yunani, Irlandia (1988, 1993), Italia (1982, 1984, 2002), Selandia Baru (1988), Portugal (1981, 1982, 1986, 1988), Spanyol (1977), dan Swiss semuanya telah memperkenalkan amnesti. Negara-negara berkembang yang juga telah menerapkan amnesti pajak (bahkan berulang kali) termasuk Argentina (1987, 1995), Bolivia, Chili, Kolombia (1987), Ekuador, India (beberapa tahun), Panama (1974), Peru, Meksiko, Filipina, Federasi Rusia (1993, 1996, 1997), dan Turki. Lihat, untuk tinjauan umum berbagai program amnesti pajak di seluruh Dunia, B. Torgler and C.A. Schaltegger, "Tax Amnesty and Political Participation," dalam *Public Finance Review* 33 (Mei 2005): 403-431; James Alm, "Tax Policy Analysis: The Introduction of Russian Tax Amnesty, Georgia State University, International Studies Program", *Working Paper* (Oktober 1998).

[43] Ifdhal Kasim, "Menghadapi Masa Lalu: Mengapa Amnesti", dalam *Majalah Lembaga Studi dan Advokasi Masyarakat* 2, no. 1 (Agustus 2000): 2.

atau penghapusan tanggung jawab pidana, misalnya "*...a general overlooking or pardon of past offenses by the ruling authority*" atau diartikan tindakan di mana *"which crimes against the government up to a certain date are so obliterated that they can never be brought into charge*".[44]

Namun, terdapat pandangan lain yang tidak hanya konsepnya dibatasi pada penghapusan tanggung jawab pidana, tetapi juga mencakup penghapusan tanggung jawab perdata. Dijelaskan di dalam Black Law Dictionary, dikatakan *"Sovereign act of oblivion for past act, granted by a government to all persons (or certain persons) who have been guilty of crime or delict, generally political offenses, ... and often conditional upon their return to obedience and duty within prescribed time"*.[45] Istilah lain yang sering dikaitkan dengan amnesti yaitu "*pardon"* dan *"forgiveness*" yang berarti pemaafan atau pengampunan.

Oleh karena itu, amnesti pajak oleh Eric dan Katherine didefinisikan sebagai *"a limited-time offer by the government to a specified group of taxpayers to pay a defined amount, in exchange for forgiveness of a tax liability (including interest and penalties), relating to a previous tax period (s), as well as freedom from legal prosecution."*[46]

Selanjutnya, James mendefinisikan pengampunan pajak sebagai "*... the opportunity to disclose to the authorities previously unpaid tax liability without attracting penalties*".[47] Berbeda halnya dengan Fisher yang memberikan pemahaman bahwa pengampunan

---

[44] *Ibid*., 2.

[45] Bryan A. Gerner, *Black Law Dictionary* (t.t.: t.p., 1999), 83.

[46] Amnesti umumnya jatuh dalam dua kategori: keuangan dan hukum. Untuk yang pertama, amnesti pajak menyiratkan pengurangan (dalam hal nyata) kewajiban pajak wajib pajak yang dinyatakan atau tidak diumumkan sebagaimana ditetapkan oleh hukum. Pengurangan ini dapat dicapai melalui berbagai langkah: misalnya, melalui pengurangan atau pembatalan (1) bunga dan denda karena pajak yang tidak dilaporkan atau tidak dilaporkan atau (2) kewajiban pajak (atau kombinasi dari semuanya). Adapun yang terakhir termasuk pengabaian hukuman sipil dan pidana. Katherine Baer and Eric Le Borgne, *Tax Amnesties*, 5.

[47] Simon R James, *A Disctionary of Taxation* (Cheltenham: Edward Elgar Pub, 2012), 123.

pajak adalah "*program offering reduced financial and/or legal penalties to taxpayers who voluntarily agree to pay outstanding past tax liabilities*".[48] Dari dua definisi ini tampak bahwa yang menjadi penekanan adalah diberikannya kesempatan kepada wajib pajak untuk melunasi tunggakan pajaknya tanpa adanya denda. Fisher selanjutnya menjelaskan bahwa pada umumnya pengampunan pajak hanya diberikan sekali saja dengan jangka waktu yang relatif terbatas, khususnya sebelum diambilnya langkah penegakan hukum yang lebih tegas.[49]

Jika ditinjau dari sisi historisitasnya, amnesti telah ada di zaman atau masa kerajaan, di mana kekuasaan untuk menghukum atau mengurangi hukuman menjadi hak dan wewenang seorang raja, dan tindakan ini menunjukkan sifat kemurahan hati seorang raja dalam memimpin kerajaannya. Sementara di era kontemporer, istilah amnesti lebih banyak digunakan untuk pengertian yang umum dan digunakan dalam menghadapi pelanggaran-pelanggaran yang tingkat kriminalitasnya dinilai lebih baik dilupakan karena ada hal lain yang lebih baik daripada memberikan hukuman. Di Amerika Serikat istilah amnesti juga sering diidentikkan dengan pengampunan atau *pardon*.[50]

Pada umumnya amnesti adalah hak dari kepala negara untuk menghapuskan atau meniadakan akibat hukum yang seharusnya menjadi konsekuensi dari suatu perbuatan tersebut. Di Indonesia melalui UUD 1945 menjadikan amnesti sebagai hak mutlak atau hak prerogatif seorang Presiden sebagai kepala negara (Pasal 14 ayat (2) UUD 1945). Selain itu dasar hukum amnesti juga dapat dijumpai dalam Undang-undang Darurat No. 11 Tahun 1954

---

[48] Ronald C. Fisher, "Tax Amnesty", dala *The Ensiclopedia of Taxation and Tax Policy*, ed. Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel dan Jane Gravelle (Washington D.C.: Urban Institute Press, 1999), 357.

[49] *Ibid*.

[50] Jimly Asshiddiqie, *Pokok-Pokok Hukum Tata Negara Indonesia Pasca Reformasi* (Jakarta: PT Bhuana Ilmu Populer, 2007), 344.

tentang Amnesti dan Abolisi.[51] Di samping itu, pengertian amnesti juga disinggung dalam Undang-undang No. 27 Tahun 2004 tentang Komisi Kebenaran dan Rekonsiliasi (KKR). Berdasarkan UUKKR amnesti merupakan pengampunan yang diberikan oleh presiden kepada pelaku pelanggaran hak asasi manusia yang berat dengan memperhatikan pertimbangan DPR.

Amnesti yang merupakan hak prerogatif Presiden juga diakui di dalam Undang-Undang No. 27 Tahun 2004 yang didasarkan pada Ketetapan MPR No. XXVI Tahun 2000 tentang Pemantapan Persatuan dan Kesatuan Nasional. Sehingga, amnesti mutlak hak yang diberikan oleh konstitusi kepada presiden. Adapun Komisi Kebenaran dan Rekonsiliasi hanyalah berperan memberikan rekomendasi berupa pertimbangan hukum kepada presiden. Dalam perspektif sebagai bangsa Indonesia yang ditujukan untuk kepentingan bersama, pelaku yang telah melakukan pelanggaran terhadap hak asasi manusia tetap perlu diberikan amnesti.

Pemberian amnesti atau pengampunan kepada pelaku pelanggaran Hak Asasi Manusia diberikan dalam perspektif kepentingan bersama sebagai bangsa Indonesia. Pemberian amnesti dilatarbelakangi oleh penyelesaian hukum atas pelanggaran HAM yang tidak pernah tuntas sehingga menimbulkan ketidakpuasan bagi keluarga korban serta munculnya ketegangan politik yang sangat membahayakan keamanan dan stabilitas pemerintahan. Dalam UUKKR amnesti didasarkan pada pertimbangan yang lebih luas yaitu keutuhan kesatuan dan persatuan nasional melalui prosedur pengakuan kesalahan dari pihak pelaku pelanggaran, penyesalan dan permintaan maaf kepada korban atau keluarga.[52]

---

[51] Menurut Pasal 4 Undang-Undang No. 11/Drt/1954, amnesti merupakan penghapusan akibat hukum dari orang-orang yang melakukan tindak pidana yang diberikan oleh presiden.

[52] Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia* (Bandung: PT Refika Aditama, 2013), 29-30.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan beberapa hal pokok yang terkait dengan amnesti, yaitu:[53]

a. Amnesti merupakan wewenang yang dimiliki presiden dalam kedudukannya sebagai simbol negara atau kepala negara. Selain presiden jabatan lain meskipun masuk dalam struktur negara tidak diberikan wewenang untuk memberikan amnesti.
b. Akibat hukum dari diberikannya amnesti kepada seseorang atau badan hukum adalah pembebasan dari sanksi atau ancaman baik sanksi administrasi ataupun pidana sehingga pelanggaran yang dilakukan menjadi terhapus.
c. Pemberian amnesti didasarkan pada undang-undang ataupun peraturan lainnya sebagaimana konsep yang dikenal dalam negara hukum modern. Pemberian amnesti harus jelas wadah dan dasar hukumnya baik dalam bentuk peraturan ataupun perundang-undangan. Penjatuhan amnesti harus diberi wadah dalam bentuk undang-undang ataupun peraturan lainnya dengan pertimbangan bahwa selain sanksi yang dihapuskan diatur dalam undang-undang, juga pengaturannya diperkuat karena mendapat persetujuan dari legislatif. Khusus amnesti dalam pajak menyebabkan tidak diterimanya sejumlah uang oleh negara berdasarkan hukum;
d. Pemberian amnesti hanya di kondisi tertentu yang mempertimbangkan kondisi ekonomi, politik, kesatuan negara, keutuhan persatuan dan sebagainya. Oleh karenanya, amnesti tidak diberikan setiap saat.

Pada saat ini, amnesti diterapkan di berbagai bidang sebagai konsep pengampunan hukuman. Amnesti tidak hanya diberikan dalam bidang hukum pidana, tetapi juga diberlakukan dalam bidang ekonomi, politik, hak asasi manusia, dan pajak. Namun, dalam kajian ini penulis fokus pada amnesti yang terkait bidang pajak. Amnesti dalam perpajakan merupakan konsep penghapusan sanksi yang didasarkan pada ketentuan umum perpajakan di mana diberikan oleh presiden dalam situasi atau keadaan dengan kriteria

[53] *Ibid.*

wajib pajak yang telah melakukan pelanggaran atas segala ketentuan peraturan dan perundang-undangan perpajakan.

Dengan demikian pengampunan pajak merupakan pemberian fasilitas pengampunan dalam perpajakan yang berupa pembebasan pokok pajak dalam tenggang waktu tertentu, atau pembebasan dari penuntutan, pengusutan dan pemeriksaan harta kekayaan atau penghasilan yang sebelumnya tidak atau belum sepenuhnya dikenakan pajak yang dilandasi oleh adanya pengakuan kesalahan dan penyesalan dari wajib pajak atas kesalahan tersebut.[54]

Pengampunan pajak tidak diberikan setiap saat, akan tetapi hanya diberikan dalam jangka waktu tertentu. Selain itu pemberian amnesti pajak juga hanya diberikan terhadap kelompok wajib pajak tertentu. Bagi wajib pajak, wajib pajak harus membayar sejumlah uang tebusan sebagai ganti adanya pembebasan hutang pajaknya termasuk kewajiban denda dan bunga yang kaitannya dengan pajak tahun sebelumnya tanpa perlu khawatir adanya penuntutan pidana. Berdasarkan pengertian tersebut, pengampunan wajib pajak dapat dimaknai sebagai pembebasan yang diberikan kepada wajib pajak untuk memenuhi atau melaksanakan kewajiban membayar pajak, termasuk dalam hal ini pembebasan dari sanksi administrasi dan tuntutan pidana. Atas tindakan ini, sebagai kompensasi wajib pajak dikenakan kewajiban untuk membayar sejumlah uang tebusan.[55]

Masa pemberian pengampunan pajak ditentukan secara terbatas mengingat pengampunan pajak diberikan dalam situasi tertentu atau keadaan tertentu juga dibatasi waktu tertentu. Ide dasar mengapa pengampunan pajak perlu diberikan adalah sebagai upaya mendorong dan meningkatkan tingkat kepatuhan wajib pajak yang selama ini belum patuh perpajakan baik yang secara sengaja lalai terhadap kewajiban pajak ataupun yang telah memenuhi kewajiban pajak, namun sebenarnya belum membayar pajak sepenuhnya. Adanya pengampunan pajak menjadikan negara

[54] *Ibid.*
[55] *Ibid.*

tidak menerima sejumlah uang yang seharusnya berdasarkan aturan hukum yang ada diterima oleh negara.[56]

Adapun pengertian pengampunan pajak yang paling baru, sebagaimana diatur di dalam Pasal 1 angka 1 Undang-undang No. 11 Tahun 2016, adalah "penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan sebagaimana diatur dalam Undang-undang Pengampunan Pajak".

Dari definisi di atas dapat ditelusuri lebih lanjut pengertian pengampunan pajak, sebagai berikut[57]

a. Penghapusan pajak yang seharusnya terutang berarti terdapat pajak yang sampai dengan tahun pajak terakhir sebelum berlakunya Undang-Undang Pengampunan Pajak yang belum dilunasi oleh wajib pajak sebagaimana mestinya. Sebagaimana dinyatakan dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak, kewajiban perpajakan yang dicakup dalam pengampunan pajak ada tiga yaitu pajak penghasilan, pajak penjualan barang mewah, dan pajak pertambahan nilai. Dengan demikian, satu atau lebih dari ketiga pajak jenis tersebut belum dibayar oleh wajib pajak yang dimungkinkan karena wajib pajak tidak melaporkan semua objek pajak yang diperolehnya yang seharusnya dikenakan pajak.
b. Tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan, dalam pengertian pengampunan pajak berarti adanya pembebasan dari sanksi administrasi perpajakan yang diberikan oleh pemerintah kepada wajib pajak yang memperoleh pengampunan pajak. Pembebasan sanksi administrasi perpajakan dilakukan baik terhadap sanksi administrasi yang sudah muncul pada saat wajib pajak mengajukan permohonan pengampunan pajak maupun sanksi administrasi yang belum muncul dan seharusnya dikenakan terhadap wajib pajak.

---

[56] *Ibid.*
[57] Pahala, *Tax Amnesty di Indonesia*, 75-82.

c. Pembebasan sanksi pidana di bidang perpajakan, berarti adanya pembebasan dari sanksi pidana di bidang perpajakan yang diberikan oleh pemerintah kepada wajib pajak yang memperoleh pengampunan pajak. Pembebasan sanksi pidana di bidang perpajakan dilakukan dengan cara tidak mengenakan sanksi pidana tersebut kepada wajib pajak.
d. Dengan cara mengungkap harta; artinya, jika wajib pajak ingin mendapatkan pengampunan pajak, ia harus mengungkap hartanya. Sebagai syarat wajib pajak memperoleh pengampunan pajak, wajib pajak harus mengungkap harta yang belum diungkap seluruhnya pada SPT PPh tahun terakhir sebelum berlakunya Undang-Undang Pengampunan Pajak.
e. Membayar uang tebusan, sebagaimana yang dijelaskan dalam Undang-undang Pengampunan Pajak, "uang tebusan berarti sejumlah uang yang dibayarkan ke kas negara untuk mendapatkan pengampunan pajak". Besaran uang tebusan ditentukan oleh tarif uang tebusan yang berlaku pada saat disampaikannya surat pernyataan harta dikali dengan dasar perhitungan uang tebusan. Dasar perhitungan uang tebusan diperoleh dari nilai bersih harta tambahan, yaitu nilai wajar harta tambahan pada akhir tahun pajak terakhir dikurangi dengan utang dalam rangka memperoleh harta tambahan tersebut.
f. Dilakukan sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-undang Pengampunan Pajak; artinya mekanisme pengampunan pajak diberikan sesuai dengan apa yang diatur dalam undang-undang tersebut. Wajib pajak juga harus menyampaikan permohonan pengampunan pajak sesuai dengan apa yang diatur dalam undang-undang ini.

Namun demikian, makna pengampunan pajak seperti yang dimaksudkan dalam Undang-Undang No.11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak di atas belum dapat mewakili implementasi kebijakan pengampunan pajak seluruh periode, karena periode ketiga, keempat dan kelima tidak memberikan pengampunan pokok pajak sehingga juga tidak ada ketentuan tarif uang tebusan. Pengampunan dalam tiga periode ini hanya diberikan terbatas pada

sanksi administrasi pajak. Oleh karena itu, diperlukan definisi makna pengampunan pajak yang dapat mencakup seluruh periode pengampunan pajak di Indonesia.

Berdasarkan definisi-definisi yang telah diuraikan di atas, dapat disimpulkan bahwa pengampunan pajak merupakan kesempatan yang diberikan kepada wajib pajak baik yang terdaftar ataupun belum terdaftar, yang diberikan melalui Undang-Undang atau Peraturan Pemerintah yang secara khusus mengatur hal ini. Penghapusan kewajiban pajak yang harus disetorkan kepada pemerintah dapat berbentuk penghapusan sanksi administrasi, sanksi pidana, pokok pajak, atau penghapusan yang mencakup seluruh sanksi dan pokok pajak. Adapun yang diampuni hanya terbatas pada jenis pajak tertentu dan waktu pemberian pengampunan, juga terbatas sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Pengampunan dapat diperoleh dengan cara mengungkap harta yang belum dilaporkan, membayar uang tebusan atau dengan menyampaikan pembetulan SPT. Definisi ini jika disajikan menggunakan tabel adalah sebagai berikut:

WP yang menjadi target pengampunan pajak	**Ruang lingkup pengampunan pajak**	**Jenis pajak yang diampuni**	**Apa saja yang diampuni**	**Fitur lainnya**
• WP yang belum terdaftar • WP yang belum menyampaikan SPT • WP yang belum membayar pajak • Para penghindar pajak - Kewajiban perpajakan yang tidak dilaporkan - Objek pajak disembunyikan	• Wajib pajak badan • Wajib pajak orang pribadi • Pajak kepemilikan	• PPh • PPN • PDBR • PPnBM • dan lain-lain	• Sanksi administrasi - bunga - denda • Sanksi pidana • Kewajiban pajak, baik seluruhnya atau tertentu saja	• Durasi - Terbatas • Legal Basis - UU - Keputusan Administratif (Peraturan Pemerintah) • Cara memperoleh pengampunan - Mengungkap harta yang

				belum dilaporkan - Membayar uang tebusan sesuai ketentuan - Melaporkan pembetulan SPT

3. Tujuan Pengampunan

Berbagai negara yang telah menetapkan dan melaksanakan pengampunan pajak menerima pandangan bahwa adanya pengampunan pajak merupakan bagian dari program kebijakan fiskal negara yang berangkutan dengan tujuan jangka pendek pendapatan negara meningkat.[58] Pandangan yang sama tentang tujuan ini dinyatakan pula oleh Eric Le Borgne. Menurut Eric Le Borgne yang dikutip oleh Zainal Muttaqin, selain dalam jangka pendek pendapatan negara meningkat, pengampunan pajak juga ditujukan untuk jangka menengah yaitu tingkat kepatuhan perpajakan yang meningkat sehingga diharapkan dapat meningkatkan keadilan horizontal dan pendapatan.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya latar belakang diberlakukannya pengampunan pajak dikarenakan banyaknya wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan baik dan benar. Dari perspektif wajib pajak yang seharusnya semua wajib pajak mempunyai beban perpajakan, adanya pengampunan ini menyebabkan ketidakadilan dan kecemburuan di antara sesama wajib pajak, karena bisa terjadi kondisi di mana wajib pajak yang mempunyai kekayaan/penghasilan sama namun yang salah satu pihak membayar pajak lebih tinggi jika dibandingkan wajib pajak lainnya. Selain itu, terjadi juga kondisi di mana seorang wajib pajak dengan tertib memenuhi kewajiban pajaknya, namun wajib pajak

[58] James Alm, "Tax Policy Analysis", 1.

lain dengan jumlah penghasilan yang sama bahkan jauh lebih tinggi justru sengaja lalai tidak membayar pajak.[59]

Hasil penelitian Spicer dan Becker pada tahun 1980 menyatakan perlakuan yang tidak adil akan menyebabkan orang mengurangi jumlah pajak yang dibayarnya. Semakin besar rasa ketidakadilan makin besar pula pajak yang tidak dibayarnya. Keadilan horizontal dalam bidang perpajakan justru terwujud di mana seseorang dengan kondisi dan keadaan yang sama juga seharusnya dikenai pajak yang besarnya juga sama.[60]

Tujuan diberlakukannya pengampunan pajak adalah adanya asumsi bahwa dalam jangka pendek penerimaan jumlah dana pajak negara akan meningkat bahkan melebihi target umum. Asumsi ini muncul karena dugaan bahwa setelah kebijakan pengampunan pajak resmi diberlakukan oleh pemerintah masyarakat akan beramai-ramai memanfaatkan kesempatan pengampunan tersebut dengan datang ke kantor pajak tanpa diliputi rasa atau cemas akan pengenaan sanksi yang seharusnya diterapkan atas pelanggarannya dan juga tanpa rasa takut karena harta kekayaan yang belum dilaporkan tidak akan diusut asal usulnya. Dengan begitu, para wajib pajak yang belum taat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya menjadi lebih yakin untuk mengikuti program pengampunan pajak yang diberikan oleh pemerintah dan tanpa ragu mengikuti program pengampunan pajak tersebut.[61]

---

[59] Selain karena latar belakang tersebut, praktik pengampunan pajak kadang-kadang ditawarkan dalam periode krisis ekonomi, ketika ada kekhawatiran bahwa wajib pajak mungkin tidak dapat memenuhi berbagai kewajiban pajak mereka, ketika ada devaluasi mata uang utama, atau ketika ada perubahan pemerintahan. Dalam kasus-kasus ini dan juga banyak kasus lainnya, beban pajak sering dianggap berlebihan dan berkorelasi buruk dengan kemampuan membayar. Akibatnya, pemerintah baru dapat memperkenalkan program amnesti untuk mengatasi masalah ketidakpatuhan utama di masa lalu atau yang tiba-tiba, mengurangi stok tunggakan pajak terhutang, dan memberi kesempatan pembayar pajak untuk menyelesaikan pajak masa lalu pelanggaran mereka dan mendapatkan kewajiban pajak terkini. Pemerintah juga memperkenalkan pengampunan pajak sebagai tanggapan atas tekanan dari berbagai kelompok kepentingan untuk pengampunan hutang pajak yang ada, baik yang sudah dinyatakan maupun tidak/belum. Le Borgne, *Tax Amnesties*, 6.

[60] Zaenal Muttaqin, *Tax Amnesty*, 31-32.

[61] *Ibid.*

Di beberapa negara manfaat di atas benar terjadi seperti di Irlandia, bahkan total dana yang diterima oleh negara mencapai 15x lipat lebih banyak dari target adanya pengampunan pajak. Selain penerimaan jumlah dana pajak yang meningkat, adanya pemberian amnesti dalam perpajakan memberi keyakinan bahwa kepatuhan wajib pajak akan meningkat. Selain itu, harapan yang lebih besar lainnya adalah penambahan jumlah wajib pajak. Jika jumlah wajib pajak semakin meningkat, besar kemungkinan pemasukan negara juga meningkat dari pemasukan pajak. Jika kondisi ini terwujud, beban administrasi fiskus yang tadinya digunakan untuk memberikan program pengampunan juga terkurangi sehingga dana yang tidak terpakai ini pada akhirnya dapat digunakan sebagai pembiayaan kepentingan negara terutama dalam rangka pembangunan skala nasional.[62]

Selain memberi manfaat meningkatkan jumlah penerimaan pajak dan jumlah wajib pajak, pemberian pengampunan pajak juga disebabkan oleh besarnya potensi fiskal yang bisa lolos dari pengenaan pajak. Selain itu, pengampunan pajak akan memberi dorongan terhadap wajib pajak agar melakukan repatriasi modal yang tadinya ditanamkan di negara-negara lain sehingga penghasilan atau keuntungannya tidak dapat dikenai pajak di negara asal investor. Jika modal masuk kembali ke negara asal — dalam hal ini Indonesia— modal yang masuk ini akan bermanfaat bagi iklim investasi di negara asal sehingga dapat meningkatkan aktivitas perekonomian negara. Oleh karena itu, adanya pengampunan pajak tidak hanya bermanfaat sebagai sumber pendapatan nasional tetapi juga berperan sebagai alat untuk mendorong pertumbuhan ekonomi nasional dan menjadi sumber modal investasi.[63]

Pengampunan pajak sebenarnya bukan satu-satunya solusi untuk mengatasi kesulitan anggaran suatu negara akan tetapi pengampunan pajak mempunyai potensi besar untuk meningkatkan

[62] *Ibid.*
[63] *Ibid.*

iklim investasi suatu negara jika program pengampunan pajak dirancang secara matang dan penuh kesiapan serta diikuti juga adanya *law enforcement* yang tegas. Kelebihan utama dari adanya pengampunan pajak dapat meningkatkan jumlah penerimaan pajak dengan tidak memberikan beban baru terhadap masyarakat sebagai wajib pajak. "Pengampunan pajak pada dasarnya mengambil hak negara yang tidak/belum dibayar dengan cara wajib pajak membayar sesuai kewajibannya tanpa dikenakan sanksi apapun". Hal ini sesuai dengan prinsip yang dikenal dalam pajak, yaitu prinsip bahwa wajib pajak diharuskan membayar sejumlah tertentu, sedikitpun tidak boleh lebih apalagi kurang, demikian pula negara berhak menerima sejumlah uang, tidak lebih dan tidak kurang, sesuai dengan undang-undang.[64]

Diberlakukannya pengampunan pajak juga menjadikan negara melakukan pengorbanan yang besar karena pengampunan pajak melepaskan hak negara melakukan penagihan kewajiban perpajakan. Dampaknya, uang pajak yang masuk ke kas negara berkurang, padahal pemungutan pajak telah jelas diatur dalam UUD 1945 dan menjadi hak negara. Bahkan, diberlakukannya kebijakan pengampunan pajak di masa depan dapat memunculkan pertaruhan eksistensi peran pajak karena sebenarnya pengampunan pajak ini memiliki kecenderungan menurunkan kepatuhan dan ketaatan masyarakat terhadap ketentuan undang-undang dan aturan perpajakan.[65]

Namun, kompensasi kemungkinan kerugian negara di atas, yaitu manfaat riil pengampunan pajak, baru terlihat pasca program pengampunan di masa mendatang. Harapan besar pengampunan pajak adalah bisa dijadikan pendorong agar wajib pajak dapat memenuhi kewajiban pajaknya secara jujur. Landasan kejujuran inilah sebagai modal di masa depan jumlah wajib pajak baik orang

[64] *Ibid.*
[65] *Ibid.*

pribadi ataupun badan meningkat yang kemudian memberi dampak bagi meningkatnya penerimaan negara.[66]

Berdasarkan uraian di atas, menurut Chairil Anwar Pohan secara umum pengampunan pajak memiliki tujuan:[67]

> "Pertama, mempercepat restrukturisasi ekonomi dan pertumbuhan melalui pengalihan harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi; kedua, mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif dan terintegrasi; dan ketiga meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan."

Sedangkan menurut Eric Le Borgne dan Katherine Baer, tujuan diberikan pengampunan biasanya untuk:[68]

> "Pertama, memperoleh penerimaan negara dengan cepat; kedua, meningkatkan tingkat kepatuhan; ketiga, membuat jarak dengan pemerintahan sebelumnya; keempat, menandai pergantian rezim; kelima, memperoleh data yang benar tentang wajib pajak; dan keenam, repatriasi aset dari luar negeri".

Tujuan lain pengampunan pajak selain yang disebut oleh Undang-Undang Pengampunan Pajak di antaranya adalah:[69]

1) Pengampunan pajak ditujukan memperoleh penerimaan jumlah pajak yang selama ini kurang atau belum dibayar.
2) Pengampunan pajak dapat meningkatkan kepatuhan kewajiban perpajakan bagi para wajib pajak karena setelah pengampunan pengawasan lebih mudah dilakukan dan informasi tentang wajib pajak telah tersedia secara akurat.

---

[66] Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia*, 33.

[67] Pohan, *Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus*, 480.

[68] Eric Le Borgne, *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives* (Washington: International Monetary Fund, 2008), 67-68.

[69] Ujianto dkk., *Keuangan Negara dilengkapi Tax Amnesty*, 64.

3) Pengampunan pajak dalam jangka pendek bertujuan untuk meningkatkan jumlah dana penerimaan pajak, dengan harapan masyarakat banyak yang tertarik mengikuti program pengampunan ini sehingga penerimaan pajak meningkat.
4) Pengampunan pajak mempunyai tujuan jangka panjang yaitu untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak di masa yang akan datang. Inilah yang menjadi tujuan utama diberlakukannya pengampunan pajak. Selain itu, pemberian pengampunan pajak juga dapat mendorong repatriasi modal dan aset wajib pajak ke dalam negeri.
5) Pemberian pengampunan pajak juga bertujuan untuk menarik kembali modal yang berada di luar negeri dengan tidak membebani wajib pajak atas modal yang berada di luar negeri tersebut. Artinya, pokok pajak atas kepemilikan modal tersebut dibebaskan dari pengenaan pajak.
6) Pengampunan pajak merupakan alat menuju sistem perpajakan yang baru.

Menurut Chairil Anwar, agar tujuan pengampunan pajak bisa capai maka harus didasarkan pada asas pengampunan pajak yang meliputi:[70]

1) Kepastian hukum; pengampunan pajak harus memberi jaminan adanya kepastian hukum bagi masyarakat serta dapat menciptakan ketertiban dalam masyarakat.
2) Keadilan; artinya keseimbangan hak dan kewajiban dari setiap pihak yang terlibat dalam pengampunan pajak harus dijunjung tinggi dalam pelaksanaannya.
3) Kemanfaatan; yaitu seluruh aturan yang terdapat dalam pengampunan pajak harus mempunyai manfaat bagi bangsa, negara dan masyarakat, terutama dalam memajukan kesejahteraan umum.
4) Kepentingan nasional; artinya dalam pelaksanaan pengampunan pajak yang harus diutamakan adalah kepentingan bangsa, negara, dan masyarakat di atas kepentingan lainnya.

[70] Pohan, *Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus*, 480.

E. Manfaat dan Jenis Pengampunan Pajak

1. Manfaat Pengampunan Pajak

Alm dan Beck[71] dan Andreoni[72] secara teoritis menganalisis dampak amnesti pajak dari berbagai perspektif. Alm dan Beck menunjukkan bahwa amnesti mungkin kadang-kadang meningkatkan kepatuhan dan pengumpulan pajak, terutama jika orang-orang menganggap membayar pajak adalah norma sosial dan amnesti disertai dengan upaya penegakan hukum yang meningkat. Namun, pendapatan amnesti yang dipersingkat dapat datang dengan mengorbankan pengurangan pendapatan pajak jangka panjang karena pengurangan kepatuhan pajak secara permanen.

Mereka menyimpulkan bahwa meskipun amnesti pajak menghasilkan pendapatan jangka pendek, kemampuan mereka untuk menghasilkan pendapatan dalam jangka panjang tidak jelas. Di sisi lain, Andreoni memeriksa amnesti pajak yang sepenuhnya diantisipasi dan menemukan bahwa penggelapan meningkat sebagai akibat dari pengampunan tetapi pendapatan pajak tidak selalu turun. Ini karena penghindaran meningkat hanya pada tingkat yang orang harapkan untuk berpartisipasi dalam amnesti. Jika mereka berpartisipasi dalam amnesti, pemerintah mampu merebut kembali tidak hanya penghindaran baru tetapi juga penghindaran yang sudah ada sebelumnya. Jika penghindaran awal besar, amnesti dapat meningkatkan pendapatan pajak bahkan jika ada peningkatan penghindaran.

Pada umumnya ukuran keberhasilan (atau keinginan) dari pengampunan pajak adalah hasil penerimaan pajak, jumlah peserta, dan retensi mereka dalam sistem perpajakan. Menggunakan

---

[71] James Alm dan William Beck, "Tax Amnesties and Tax Revenues", *Public Finance Quarterly* 18, no. 4 (1990); 433–53; James Alm and William Beck, "Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties", *Southern Economic Journal* 57, no. 4 (1991); 1043–53.

[72] James Andreoni, "The Desirability of a Permanent Tax Amnesty," *Journal of Public Economics* 45, no. 2 (1991): 143–59.

metode eksperimental, Alm, McKee, dan Beck[73] meneliti efek jangka panjang dari pengampunan pajak. Mereka menemukan bahwa kepatuhan pajak turun setelah amnesti kecuali upaya penegakan setelah berakhirnya periode amnesti ditingkatkan. Studi-studi yang dilakukan oleh Torgler, Schaltegger, dan Schanffner juga menunjukkan antisipasi akan masa depan pengampunan pajak memiliki efek negatif pada kepatuhan pajak.[74]

Terlepas dari temuan studi-studi di atas yang mengemukakan dampak amnesti pajak terhadap kepatuhan pajak dan pendapatan negara dari pajak, pengampunan pajak dapat dikategorikan sebagai salah satu bentuk insentif pajak. Terdapat dua pandangan mengenai insentif pajak dalam konteks investasi ini, yaitu yang mendukung dan menolak dengan berbagai argumentasinya masing-masing. Satu hal yang tidak dapat dibantah adalah pajak merupakan salah satu indikator pertimbangan ketika investor mau menanamkan modal pada negara meskipun indikator ini bukanlah suatu pertimbangan yang dominan.

Berbeda dengan insentif pajak pada umumnya di mana keringanan/fasilitas perpajakan ditawarkan kepada investor baru, pengampunan pajak sesuai dengan pengertiannya diberikan kepada investor lama yang sudah menjadi wajib pajak (lama). Oleh karena itu, pengampunan pajak, khusus ditujukan bagi investor yang sudah menjadi wajib pajak. Hal ini mengingat pengampunan pajak lebih berhubungan dengan wajib pajak lama dan tidak berlaku bagi wajib pajak/investor baru. Pengampunan pajak yang memberikan pembebasan kewajiban pajak yang sebelumnya tidak dibayar, termasuk pula sanksi administrasi dan sanksi pidana akan membuat wajib pajak tidak ragu atau takut untuk menggunakan dana atau

---

[73] James Alm, Michael McKee, dan William Beck, "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance", *National Tax Journal* 43, no. 1 (1990): 23–37.

[74] Benno Torgler dan Christoph A. Schaltegger, "Tax Amnesties and Political Participation", *Public Finance Review* 33, no. 3 (2005): 403–431; Benno Torgler, Christoph A. Schaltegger, dan Markus Schaffner. "Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties", *Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik* 139, no. 3 (2003): 375–396.

keuntungan yang diperoleh sebelumnya sebagai modal dalam pengembangan investasi.

Keuntungan yang sebelumnya tidak dikenakan pajak pada umumnya digunakan untuk berbagai kepentingan wajib pajak antara lain digunakan untuk modal investasi baru. Dengan melakukan investasi baru akan berlaku insentif pajak secara legal. Dengan berlakunya insentif pajak investor dapat menikmati fasilitas atau keringanan pajak yang dijamin undang-undang. Keringanan pajak menimbulkan harapan keuntungan yang diperoleh lebih besar daripada keuntungan yang dikenakan pajak. Dengan demikian, pemberlakuan pengampunan pajak bagi investor akan mendapatkan keuntungan atau manfaat dua kali, yaitu pertama, terhadap kekurangan pajak tahun sebelumnya tidak dikenakan pajak dan pengusutan fiskal maupun penyidikan pidana, dan kedua atas keuntungan tersebut yang digunakan untuk modal investasi baru akan mendapat fasilitas atau insentif pajak.

Pengenaan pajak yang tinggi dengan disertai denda akan memberikan beban yang berat bagi investor dan ini akan menyebabkan investasi menurun. Secara tidak langsung hal ini akan mengakibatkan harga barang naik yang menyebabkan daya beli masyarakat turun. Keadaan ini jelas akan menjauhkan masyarakat dalam upaya memenuhi kebutuhan hidupnya.

Sebaliknya, pengenaan pajak yang rendah terhadap keuntungan atau laba investor akan memberikan dorongan meningkatkan investasi. Apalagi dengan memberikan pembebasan atas pokok pajak beserta sanksinya akan lebih memberikan motivasi bagi investor meningkatkan dan memperluas investasi.

Dengan meningkatnya investasi dapat diperoleh berbagai keuntungan misalnya, terjadinya alih teknologi (terutama dari investasi asing), pengembangan wilayah, penyerapan tenaga kerja, peningkatan pendapatan masyarakat, dan pertumbuhan ekonomi. Jika pertumbuhan ekonomi meningkat harapannya penerimaan negara dari sektor pajak juga meningkat. Semakin banyak tenaga kerja yang dapat diserap pada lapangan usaha investasi semakin

besar peluang atau harapan masyarakat memenuhi kebutuhan hidupnya dalam usaha mencapai kesejahteraan.

Tentang sejauh mana keuntungan atau laba yang sebelumnya tidak dikenakan pajak digunakan untuk modal pengembangan perluasan investasi baru, tidak ditemukan data yang akurat. Apabila di tahun 1983 dijadikan sebagai momentum perkembangan investasi berkenaan dengan pengampunan pajak, maka berdasarkan data investasi selama periode 1 Januari 1982 sampai dengan 31 Desember 1985 jumlah investasi bahkan cenderung menurun.[75] Dari fakta ini menunjukkan adanya program pengampunan pajak tidak dengan sendirinya dapat meningkatkan investasi.

Terdapat kontradiksi antara data jumlah wajib pajak dengan pertumbuhan investasi. Sejak digulirkannya *tax reform* 1983 yang bersamaan pula dengan kebijakan pengampunan pajak jumlah wajib pajak meningkat sementara investasi malah menjadi turun. Hal ini terjadi karena pertumbuhan wajib pajak berasal dari wajib pajak orang/pribadi yang tidak melakukan kegiatan investasi, sebagai wajib pajak baru. Oleh karena itu, pertambahan jumlah wajib pajak bukan berasal dari wajib pajak yang turut serta dalam program pengampunan.

Meskipun pengampunan pajak ini dianggap gagal untuk menaikkan investasi, bagi pemerintah dengan adanya kenaikan jumlah wajib pajak sudah dirasakan berhasil. Kenaikan jumlah pembayar pajak (*tax payer*) yang didasari dengan kejujuran dan keterbukaan diasumsikan akan menaikkan penerimaan negara. Hal tersebut menunjukkan bahwa pengampunan pajak tidak dapat dijadikan insentif atau perangsang bagi investor untuk melakukan pengembangan atau perluasan investasi. Hal ini memperkuat pendapat bahwa pajak bukanlah indikator penentu atau satu-satunya bagi minat investasi.

Pengampunan pajak hanya sebagai perangsang atau insentif tidak langsung bagi pengembangan investasi, dan bagi fiskus atau

[75] Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia*, 83.

administrasi perpajakan pengampunan pajak dinilai lebih menguntungkan karena akan mengurangi beban biaya dan administrasi daripada melakukan penegakan hukum. Kebijakan pengampunan pajak bagi investor tidaklah penting dibanding ketersediaan bahan baku, upah buruh yang murah dan ketersediaan transportasi yang mudah. Pengenaan tarif pajak yang tinggi belum tentu akan menghasilkan keuntungan investor yang rendah, demikian pula sebaliknya, tingkat pajak yang rendah juga tidak akan selalu menghasilkan keuntungan yang besar.

Bagi investor isi sistem perpajakan secara umum lebih penting daripada pengampunan pajak. Kepastian hukum dalam peraturan perpajakan dan pelayanan publik yang baik bagi investor dirasakan lebih penting daripada pengampunan pajak. Pada praktiknya, keberadaan insentif pajak ataupun pengampunan pajak lebih bersifat "terpaksa" diberlakukan karena negara-negara lain sebagai pesaing melakukan hal yang sama dalam upaya menarik investor.

Hal tersebut terbukti dengan dilakukannya perubahan Undang-undang No. 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan dengan Undang-undang No. 36 Tahun 2008. Salah satu materi perubahan adalah adanya penurunan tarif baik bagi wajib pajak orang pribadi maupun wajib pajak badan. Melalui peraturan pajak penghasilan yang baru ini, tarif PPh badan diturunkan menjadi 28% dari tarif tertinggi yang sebelumnya 30%. Bahkan untuk tahun pajak 2010 diturunkan kembali menjadi 25% (Pasal 17 ayat 2).

Penurunan tarif ini dilakukan dalam upaya persaingan dengan negara lain. Singapura, misalnya, sudah menetapkan tarif di bawah 30%. Kebijakan yang sama dilakukan pula dengan melakukan perubahan terhadap Undang-undang No. 28 tahun 2007 tentang KUP yang ditindaklanjuti dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 18/PMK.03/2008 yang memberikan pengurangan atau penghapusan sanksi (administrasi) atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak sehubungan dengan penyampaian SPT untuk tahun pajak 2007 dan sebelumnya.

Keengganan masyarakat wajib pajak termasuk investor untuk membayar pajak harus direspon dengan sistem perpajakan yang memberikan dorongan kepada wajib pajak untuk mau dan jujur membayar pajak. Sistem perpajakan harus memberikan jalan keluar agar pajak dapat dijadikan motor penggerak untuk meningkatkan investasi. Dengan tarif proporsional sebesar 25% berdasarkan Pasal 17 ayat 2 Undang-Undang Pajak Penghasilan, tidak ada perbedaan besaran tarif terhadap para investor meskipun jumlah nominal pajak yang harus dibayar akan berbeda sesuai dengan jumlah yang dijadikan dasar pengenaan pajak.

Tarif pajak sebagai bagian dari sistem perpajakan dapat dijadikan pendorong bagi investor tertentu, termasuk yang memanfaatkan pengampunan melalui penetapan tarif yang lebih ringan. Tarif yang dimaksud adalah tarif yang persentasenya menurun semakin besar jumlah yang harus dikenakan pajak (degresif). Dalam tarif degresif dikenal beberapa persentase tarif seperti halnya tarif progresif akan tetapi semakin besar jumlah yang dijadikan dasar pengenaan pajak semakin kecil persentase tarif yang dikenakan. Akan tetapi untuk keadilan beban pajak perlu dipertimbangkan agar penurunan persentase tarif tetap menghasilkan prinsip kemampuan (daya pikul), yang lebih besar harus membayar pajak yang lebih besar pula.

Pengampunan pajak akan berhasil bila didukung oleh berbagai kebijakan di luar sektor pajak secara bersamaan seperti peningkatan pelayanan publik termasuk perizinan, perlindungan hukum, tenaga kerja dan sebagainya. Kemungkinan wajib pajak untuk ikut serta dalam pengampunan akan meningkat jika disertai dengan perubahan dalam sistem perpajakan itu sendiri. Dari pengalaman Indonesia dan negara-negara lain, program pengampunan yang efektif meningkatkan penerimaan pajak adalah pengampunan yang ditindaklanjuti dengan *law enforcement* yang tegas di samping perubahan sistem perpajakan.

Meskipun pengampunan pajak tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap peningkatan investasi, kebijakan pengampunan pajak tetap mempunyai manfaat, minimal dua hal

yaitu pertama, dalam jangka pendek dapat meningkatkan penerimaan negara, dan kedua dapat memperoleh data yang lebih lengkap tentang wajib pajak. Manfaat pertama diperoleh dari uang tebusan yang dibayar wajib pajak sebagai pengganti pajak yang belum/tidak dibayar serta penghapusan sanksi, sedangkan yang kedua dapat digunakan sebagai data untuk penetapan pajak tahun yang akan datang. Manfaat yang kedua ini pada jangka panjang dapat meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak sehingga dapat meningkatkan *tax ratio*.

Dengan banyaknya wajib pajak yang ikut dalam program pengampunan pajak, jumlah wajib pajak diharapkan akan bertambah. Penghapusan hutang pokok dengan disertai penghapusan sanksi akan menjadi daya tarik bagi masyarakat untuk ikut berperan serta dalam program pengampunan. Pengampunan pajak ini sekaligus merupakan program intensifikasi pemungutan pajak terhadap wajib pajak yang tidak/belum terdaftar dan tidak menambah jumlah beban pajak. Dengan pengampunan pajak ini pula, data-data wajib pajak yang sebelumnya tidak terungkap atau tidak dilaporkan akan terekam dengan tidak ada rasa takut terkena sanksi.

Berdasarkan data-data wajib pajak, pemetaan terhadap potensi pajak yang berada di wilayah kerja masing-masing KPP dapat dilakukan. Dengan data yang lengkap, pemetaan tentang potensi wajib pajak sehingga fiskus akan lebih mudah melakukan pengawasan/pemeriksaan dalam rangka *law enforcement* dapat dilakukan.

Adapun keuntungan atau manfaat yang diperoleh oleh wajib pajak yang mengikuti program pengampunan pajak berdasarkan Undang-undang No.11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak adalah sebagaimana berikut:[76]

> "(1) Penghapusan pajak terutang yang belum diterbitkan ketetapan pajak, dan tidak dikenai sanksi pidana di bidang perpajakan, untuk kewajiban perpajakan dalam masa pajak,

[76] Endang Suparni dan Desy Tri Anggarini, *Pajak dan Tax Amnesty* (Yogyakarta: Deepublish, 2018), 54-56.

bagian tahun pajak, dan tahun pajak sampai dengan akhir tahun pajak terakhir yang berkaitan dengan kewajiban perpajakan PPh dan PPN atau PPnBM; (2) Penghapusan sanksi administrasi perpajakan berupa bunga, atau denda, untuk kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian tahun pajak, dan tahun pajak, sampai dengan akhir tahun pajak terakhir yang berkaitan dengan kewajiban perpajakan PPH atau PPnBm; (3) Tidak dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dalam masa pajak, bagian tahun pajak, dan tahun pajak, sampai dengan akhir tahun pajak terakhir yang berkaitan dengan kewajiban perpajakan PPh dan PPn atau PPnBM; (4) Penghentian pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, dalam hal wajib pajak sedang dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sampai dengan akhir tahun pajak terakhir yang berkaitan dengan kewajiban perpajakan PPh dan PPN atau PPnBM**."**

2. Tipe dan Jenis Pengampunan Pajak

Terdapat beberapa tipe pengampunan pajak, yaitu:[77]

1) *Filling amnes*ty; yaitu pemberian pengampunan pajak dengan cara menghapuskan sanksi yang seharusnya dikenakan kepada wajib pajak yang terdaftar akan tetapi tidak pernah mengisi SPT. Pengampunan diberikan setelah wajib pajak bersedia mengisi SPT.
2) *Record-keeping amnesty*; yaitu pengampunan pajak yang diberikan terhadap wajib pajak yang gagal menyimpan dokumen perpajakannya. Atas tindakan ini wajib pajak tidak dikenakan sanksi perpajakan namun pengampunan hanya diberikan setelah wajib pajak dapat menyimpan dengan baik dokumen perpajakannya.
3) *Revision amnesty*; yaitu pengampunan pajak yang memberikan penghapusan sanksi perpajakan atau

[77] *Ibid*., 60-61.

pengurangan sanksi perpajakan. Pengampunan ini diberikan bagi wajib pajak yang bersedia memperbaiki SPT di masa lalu, dengan janji tidak dikenakan sanksi atau akan diberikan pengurangan sanksi. Dari pemberian pengampunan jenis ini, wajib pajak dimungkinkan dapat memperbaiki SPT-nya yang terdahulu (hal ini menjadi sebab pokok pajak bertambah sehingga termasuk hutang pajak) dan wajib pajak juga diwajibkan melakukan pelunasan hutang pajak yang mana hutang pajak tersebut tidak secara otomatis kebal terhadap tindakan penyidikan dan pemeriksaan.

4) *Investigation amnesty*; yaitu pengampunan pajak yang memberikan janji untuk tidak melakukan penyelidikan terhadap sumber harta atau kekayaan yang dilaporkan dengan mengganti sejumlah uang tebusan yang persentasenya dihitung dari jumlah pokok pajak yang terhutang. Pengampunan jenis ini erat dengan tindakan pencucian harta wajib pajak, sehingga kerapkali dijadikan jalan bagi wajib pajak tidak taat untuk melakukan pencucian uang namun diistilahkan dengan *laundering amnesty*.
5) *Prosecution amnesty*; yaitu pengampunan pajak yang diberikan terhadap wajib pajak yang melakukan pelanggaran ketentuan perpajakan dengan menghapuskan sanksi pidana perpajakan, atas penghapusan sanksi pidana ini wajib pajak diharuskan membayar sejumlah kompensasi.

Sementara itu, berdasarkan jenisnya terdapat beberapa jenis atau model pengampunan pajak berdasarkan praktik negara-negara yang telah melaksanakan pengampunan pajak. Penetapan model-model ini didasarkan pada ruang lingkup pengampunan yang diberikan oleh pemerintah masing-masing negara dalam hal ini terhadap pengampunan yang diberikan oleh negara.[78]

[78] Secara teoritis ada beberapa jenis program amnesti pajak yang diterapkan di berbagai negara, yaitu (1) Bentuk amnesti tersempit mengharuskan pembayar pajak membayar semua pajak, bunga, dan hukuman sipil, tetapi akan memaafkan hukuman pidana. Tujuan dari bentuk amnesti ini (dan juga varian yang dijelaskan setelah ini) adalah untuk mengumpulkan pajak yang terutang dari tahun-tahun

Berikut adalah tabel pengampuan pajak yang dirumuskan oleh Pallechio:[79]

Who Is Targeted	What Taxes Are Covered	What Is Forgiven	Accompanied by	Other
Unregistered taxpayers	Personal taxes	Interest	Increased enforcement	Duration - One-time
Nonfilers	Business taxes	Tax penalties	Increased audit	- Permanent
Delinquent taxpayers: - Unpaid tax liabilities	Property taxes	Criminal prosecution:	Tax reform:	Basis: - Legislative
Evaders: - Nonreported tax liabilities - Underreported tax liabilities	Other	- Civil penalties - Imprisonment Tax liabilities: - Small amounts - Any amount	- General - Designed, in part, to address non-compliance	- Administrative decree

Menurut Erwin Silitonga, sekurang-kurangnya ada empat jenis pengampunan pajak, yaitu:[80]

1) Pengampunan pajak yang hanya memberikan penghapusan sanksi pidana perpajakannya sehingga kewajiban membayar pokok pajak beserta pengenaan sanksi administrasinya tetap diberlakukan. Dalam hal ini wajib pajak yang telah melakukan pelanggaran peraturan perundang-undangan perpajakan atau

sebelumnya dan untuk memperoleh data pajak orang-orang yang sebelumnya lolos dari perpajakan. (2) Bentuk amnesti yang lebih luas akan mengharuskan pembayar pajak untuk membayar semua pajak dan bunga jatuh tempo, tetapi akan memaafkan semua hukuman perdata dan pidana. (3) Bentuk amnesti lain akan mengharuskan pembayar pajak untuk membayar semua (atau sebagian) pajak masa lalu, tetapi akan memaafkan semua (atau sebagian) pajak bunga karena pajak-pajak tersebut. Selain itu, semua hukuman perdata dan pidana akan diampuni. (4) Bentuk amnesti yang paling luas akan memaafkan semua pajak masa lalu, bunga, dan hukuman perdata dan pidana. Tujuan dari jenis amnesti ini bukan untuk mengumpulkan pajak yang terutang dari tahun-tahun sebelumnya, tetapi untuk menghimpun catatan pajak untuk masa depan mereka yang sebelumnya telah lolos dari perpajakan. Sebagian besar program amnesti yang telah dioperasikan oleh negara memaafkan hukuman sipil dan pidana; program-program yang pernah dijalankan berbeda-beda, apakah semua atau sebagian dari bunga yang jatuh tempo yang diampuni. Namun demikian, semua program meminta pembayaran setidaknya sebagian dari pajak masa lalu. Joint Committee on Taxation, *Tax Amnesty* (Washington: US Government Printing Office, 1998), 4.

[79] A. Pellechio, "Tax Amnesties", dalam *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*, ed. Katherine Baer and Eric Le Borgne (Washington D.C.: International Monetary Fund, 2008), 9.

[80] Muttaqin, *Tax Amnesty*, 33.

aturan pajak tidak dilakukan penuntutan pidana atas perbuatan pelanggaran yang telah dilakukannya. Pengampunan pajak diberikan secara terbatas pada penuntutan pidananya saja dan tidak berlaku untuk tindakan administratif. Oleh karena itu, fiskus tetap berwenang melakukan dan menetapkan penagihan pajak terhadap wajib pajak termasuk melakukan penagihan utang wajib pajak yang belum atau tidak sepenuhnya dibayar oleh wajib pajak. Tujuan adanya pengampunan pajak jenis ini adalah untuk menagih dan memungut kewajiban pajak pada tahun sebelumnya yang belum atau tidak dibayar atau dibayar tetapi tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Adanya pengampunan jenis ini diharapkan dapat meningkatkan penerimaan negara sekaligus peningkatan jumlah wajib pajak.

2) Pengampunan pajak yang memberikan penghapusan sanksi pidana perpajakan juga sanksi administrasi perpajakan yang berupa denda. Pengampunan jenis ini menjadikan wajib pajak tetap berkewajiban melunasi hutang pokok pajak yang kurang atau dibayar tidak sesuai atau belum dibayar dengan ketentuan mengacu pada kewajiban yang harus dibayarkan di tahun-tahun sebelumnya dengan disertai kekurangan pembayaran pajak atau bunga atas pajak. Adapun Tujuan pengampunan model ini sebenarnya sama dengan tujuan pengampunan model pertama. Yang membedakan adalah fiskus hanya mengenakan sanksi administrasi yang sebatas bunga atas kekurangan pajak. Oleh karena itu, pada pengampunan jenis ini wajib pajak tetap diharuskan membayar pokok pajak sebagaimana model pertama. Namun, perbedaan pada model kedua ini adalah bahwa pokok pajak harus dibayar dengan bunga atas kekurangan pokok tersebut.
3) Pengampunan pajak yang memberikan penghapusan seluruh sanksi dalam perpajakan mencakup sanksi pidana ataupun sanksi administrasi. Implikasi adanya pengampunan dalam model ini menjadikan wajib pajak hanya diwajibkan melunasi hutang pokok pajak atas tahun-tahun sebelumnya tanpa

dikenakan sanksi apapun baik sanksi pidana maupun sanksi administrasi.

4) Pengampunan pajak yang memberikan penghapusan seluruh hutang pajak dan hutang tahun-tahun sebelumnya juga memberikan penghapusan terhadap seluruh sanksi dalam perpajakan termasuk sanksi pidana dan sanksi administratif. Melalui model pengampunan ini hak untuk melakukan penagihan pajak atas seluruh hutang pajak yang seharusnya dibayar oleh wajib pajak dilepaskan oleh negara. Implikasi dari adanya pengampunan pajak model ini adalah negara tidak memperoleh pemasukan dana yang berasal dari pajak sehingga tidak terdapat penambahan atau peningkatan penerimaan dana pajak setelah pengampunan jenis ini diberlakukan. Penyebabnya adalah karena negara melepaskan hak untuk memungut pajak. Tujuan dari adanya pengampunan pajak model ini terfokus pada harapan meningkatnya penerimaan pajak pasca diterapkannya pengampunan pajak, dengan asumsi bahwa masyarakat yang sebelumnya tidak atau belum membayar pajak dengan patuh diharapkan pada tahun-tahun setelah diberikan pengampunan pajak wajib pajak akan melaksanakan kewajibannya tanpa rasa takut dikenakan penagihan hutang pajak.

F. Ruang Lingkup Materi Pengampunan Pajak

Dari praktik pengampunan pajak berdasarkan perbandingan antar beberapa negara serta pengampunan pajak di Indonesia, substansi yang menjadi materi regulasi pengampunan pajak meliputi wajib pajak yang diikutsertakan atau diperkenankan mengikuti program pengampunan pajak (*eligibility*), jenis-jenis pajak yang termasuk program pengampunan pajak (*coverage*), bentuk keringanan yang diberikan dalam pengampunan pajak (*incentivie*s), lama waktu pelaksanaan pengampunan pajak (*duration*), dan penegakan hukum pasca pengampunan pajak (*law enforcement*).

1. Keikutsertaan Wajib Pajak *(Eligibility)*

Wajib pajak di dalam ketentuan umum perpajakan diartikan sebagai "orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu."[81] Pengertian tersebut lebih luas dari pengertian yang dikenal dalam literatur yang mengartikan wajib pajak sebagai subjek pajak yang ditentukan undang-undang yang telah memiliki sasaran pajak.

Menurut Rohmat Soemitro, wajib pajak merupakan "orang atau badan yang telah memenuhi syarat subjektif dan syarat objektif".[82] Syarat subjektif adalah syarat di mana orang atau badan tersebut oleh undang-undang ditentukan sebagai subjek pajak, sedangkan syarat objektif adalah syarat bahwa orang atau badan (subjek pajak) tersebut sudah memiliki objek pajak.

Orang atau badan yang tidak memiliki objek pajak statusnya akan tetap merupakan subjek pajak sehingga tidak akan dikenai kewajiban perpajakan seperti membayar pajak, mengisi SPT dan sebagainya. Dalam hubungannya dengan wajib pajak yang akan diberikan pengampunan pajak maka perlu ada pengklasifikasian terhadap wajib pajak tersebut dengan tolok ukur sampai sejauh mana wajib pajak tersebut melakukan kewajiban perpajakan dengan benar yang disesuaikan dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Kewajiban perpajakan yang ditentukan dalam ketentuan umum perpajakan dapat diinventarisir sebagai berikut:

> "(a) Mendaftarkan diri sebagai wajib pajak; (b) mengambil sendiri Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT); (c) mengisi Surat Pemberitahuan Tahunan dengan benar dan lengkap serta mengembalikannya sesuai dengan waktu yang ditentukan; (d) menghitung dan menetapkan sendiri pajak yang terhutang; (e) menyelenggarakan pembukuan dan

[81] Pasal 1 ayat 1 Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan.

[82] Rohmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan* (Bandung: Eresco, 1990), 13.

pencatatan; (f) memperlihatkan pembukuan/pencatatan kepada pemeriksa pajak."

Berdasarkan kewajiban-kewajiban di atas, pelanggaran atas pelaksanaan kewajiban perpajakan dapat dikelompokkan:

a. Pelanggaran atas tindakan wajib pajak karena belum dan tidak mendaftarkan diri sebagai wajib pajak sehingga tidak memiliki NPWP. Kelompok wajib pajak ini termasuk yang tidak pernah membayar pajak sama sekali.
b. Wajib pajak yang mengisi SPT tetapi isinya tidak benar atau yang ditulis dan diisikan berbeda dengan kondisi yang sebenarnya. Kelompok wajib pajak ini termasuk pembayar pajak (*tax payer*) tetapi tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Lazimnya dilakukan dengan mencantumkan jumlah objek pajak jauh lebih kecil dari yang seharusnya.
c. Wajib pajak terlambat menyampaikan SPT.
d. Wajib pajak terlambat melunasi pajak terhutang.
e. Wajib pajak tidak membuat/menyelenggarakan pembukuan/pencatatan.

Pengelompokan wajib pajak di atas akan menghasilkan klasifikasi wajib pajak berdasarkan pemenuhan kewajiban perpajakan sebagai berikut:

a. Wajib pajak yang telah memenuhi/melaksanakan seluruh kewajiban perpajakan sesuai dengan aturan ketentuan perpajakan yang benar.
b. Wajib pajak yang tidak seluruhnya (sebagian) melakukan kewajiban perpajakan yang sesuai peraturan perundang-undangan perpajakan. Kelompok ini dapat dikelompokkan lagi menurut sifat perbuatan yang dilakukannya berdasarkan ancaman sanksinya.
c. Wajib pajak yang sama sekali tidak memenuhi kewajiban perpajakan. Wajib pajak yang demikian berdasarkan Pasal 38 jo Pasal 39 KUP dapat diklasifikasikan sebagai melakukan perbuatan pidana.

Sesuai dengan pengertian dan tujuan pengampunan pajak, wajib pajak yang menjadi sasaran pengampunan pajak merupakan wajib pajak yang tergolong wajib pajak pada angka 2 dan 3 di atas. Dengan demikian, wajib pajak dimaksud adalah wajib pajak yang sudah terdaftar dan wajib pajak yang tidak/belum terdaftar, yang tidak/belum memiliki NPWP. Sementara itu, bagi wajib pajak pada angka 1 tidak menjadi sasaran pengampunan pajak karena pelaksanaan kewajiban perpajakan dianggap sudah benar.

Hukum perpajakan telah mempunyai berbagai instrumen hukum untuk memaksa wajib pajak melaksanakan kewajibannya, yaitu ancaman berupa sanksi administrasi, sanksi pidana, dan upaya paksa berupa penyitaan atas barang wajib pajak yang dapat diikuti dengan lelang.

Banyaknya *tax loss* yang merugikan negara sebagai akibat banyaknya wajib pajak yang belum memenuhi tanggung jawab perpajakannya dengan benar dikarenakan dua hal, yaitu faktor kesadaran wajib pajak yang kurang dan faktor penegakan hukum yang tidak berjalan. Oleh karena itu, pengampunan pajak berada di antara kesadaran wajib pajak dan penegakan hukum, yang diterapkan bagi wajib pajak yang belum memenuhi tanggung jawab beban pajaknya sesuai aturan yang berlaku.

2. Jenis Pajak dalam Pengampunan Pajak *(Coverage)*

Coverage dimaksudkan jenis pajak yang termasuk dalam program pengampunan pajak. Pada umumnya pengampunan pajak hanya diberikan untuk satu jenis pajak tertentu saja dan jenis pajak yang paling banyak digunakan di beberapa negara adalah pajak penghasilan/pendapatan (*income tax*), seperti dilakukan di India, Argentina, Singapura dan Afrika Selatan. Pajak penghasilan lebih diprioritaskan dengan pertimbangan sumbangsihnya bagi penerimaan negara, dengan asumsi wajib pajak orang pribadi jauh lebih banyak daripada wajib pajak badan.

Kemungkinan penghindaran pajak lebih banyak dilakukan oleh wajib pajak orang pribadi yang berada di sektor non formal karena tidak banyak berkaitan dengan institusi-institusi pemerintah

dan tidak menerima penghasilan dari wajib pajak yang dikenakan kewajiban memotong PPh Pasal 21. Berbeda halnya dengan wajib pajak badan yang kegiatannya banyak dikaitkan dengan pemenuhan kewajiban-kewajiban publik yang sulit dihindari seperti adanya kewajiban untuk memiliki izin, peminjaman kredit ke bank dan sebagainya yang disyaratkan memiliki NPWP. Pelanggaran yang dilakukan wajib pajak badan pada umumnya dilakukan antara lain dengan memperkecil penghasilan yang dikenakan pajak dengan menggunakan pembukuan berganda.[83]

3. Bentuk Keringanan *(Incentives)*

Di berbagai negara terdapat beberapa bentuk/macam insentif yang dikenakan bagi wajib pajak yang mengajukan permohonan untuk mendapatkan pengampunan pajak, seperti pengenaan tarif yang lebih rendah atas penghasilan yang tidak dilaporkan, pembebasan pajak yang terhutang pada tahun-tahun sebelumnya, tidak dikenakan sanksi administrasi, dibebaskan dari penuntutan pidana dan sebagainya.

Dari praktik pengampunan pajak di beberapa negara penghapusan atau pembebasan sanksi administrasi tidak dilakukan pengusutan fiskal dan penuntutan pidana merupakan ciri dari pengampunan pajak. Beban pajak yang lebih rendah bagi wajib pajak yang mengajukan pengampunan merupakan bentuk insentif atau daya tarik yang diberikan oleh semua negara yang melaksanakan program pengampunan. Di India misalnya, keringanan diberikan dalam bentuk pengenaan tarif yang lebih rendah dibandingkan dengan tarif sebelum pengampunan serta dasar pengenaan pajak menggunakan nilai saat perolehan bukan nilai pada saat pengampunan.

Perbedaan terletak pada kewajiban atas pembayaran pokok pajak. Di Afrika Selatan, pengampunan pajak tidak membebaskan kewajiban untuk membayar pokok tahun pajak sebelumnya. Model ini berbeda dengan di Argentina. Pengalaman di Indonesia hampir

[83] Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia*, 104.

mirip dengan Argentina di mana penghasilan tahun-tahun sebelumnya yang belum/tidak dikenakan pajak dibebaskan dari kewajiban membayar pajak. Meskipun dibebaskan dari kewajiban membayar utang pajak untuk tahun-tahun sebelumnya, pemerintah Argentina mewajibkan wajib pajak menyediakan dana pendamping sebagai jaminan. Hal inilah antara lain yang menyebabkan program pengampunan menjadi gagal karena memberatkan wajib pajak. Yang menarik dalam pengampunan pajak di Indonesia adalah adanya kewajiban membayar uang tebusan dari jumlah pajak yang seharusnya terutang. Pembayaran uang tebusan menjadi pengganti utang pokok pajak yang seharusnya dibayar pada tahun-tahun sebelum pengampunan.

4. Periode Pengampunan Pajak *(Duration)*

Tenggang waktu pemberian pengampunan pajak merupakan hal penting untuk menunjang keberhasilan program pengampunan pajak mengingat pengampunan pajak tidak bersifat permanen melainkan dibatasi waktu dan oleh karena itu perlu ditentukan dalam peraturan perundang-undangan. Dalam praktik di beberapa negara serta beberapa pengalaman di Indonesia, lamanya waktu atau masa pemberian pengampunan berkisar antara 6 bulan sampai 1 tahun bahkan ada yang lebih dari 1 tahun.

Harus diakui sulit untuk menentukan ukuran secara kuantitatif berapa lama waktu yang ideal atau tepat untuk memberikan pengampunan pajak. Oleh karena itu, lama masa waktu pemberian pengampunan pajak harus didasarkan pada pertimbangan: berapa lama informasi program pengampunan pajak sampai/diterima wajib pajak, berapa lama wajib pajak menyediakan dokumen atau persyaratan untuk memenuhi keikutsertaannya pada program pengampunan, berapa lama wajib pajak dapat mempelajari dan memahami program pengampunan dengan berbagai konsekuensinya serta berapa lama fiskus mempersiapkan diri dalam rangka pelaksanaan program pengampunan.

Informasi menjadi penting mengingat informasi tentang pengampunan pajak merupakan kebutuhan masyarakat wajib pajak dalam pelaksanaan hak dan kewajiban kenegaraan. Lebih-lebih pajak menyangkut harta milik wajib pajak yang harus diserahkan kepada negara dengan tidak ada kontra prestasi.

Bahkan menurut Undang-Undang No. 14 Tahun 2008 tentang Keterbukaan Informasi Publik, hak informasi sudah merupakan hak asasi dan keterbukaan informasi (publik) merupakan salah satu ciri negara yang demokratis yang menjunjung kedaulatan rakyat. Dengan demikian ukuran lama waktu yang ideal masa pengampunan pajak lebih didasarkan pada kesiapan waktu penyampaian informasi dan pelayanan pihak fiskus.

Sosialisasi dan pemberitahuan tentang program pengampunan pajak harus disebarluaskan melalui berbagai media masa dengan jelas dan dimengerti oleh semua masyarakat. Salah satu indikator keberhasilan pengampunan pajak di India dan Irlandia adalah publikasi dan promosi secara maksimal tentang program pengampunan. Informasi yang perlu disampaikan antara lain tentang berapa lama waktu masa pengampunan, syarat-syaratnya, mekanismenya, hak dan kewajiban bagi peserta pengampunan, dan konsekuensi hukum bagi wajib pajak yang tidak ikut program pengampunan, yaitu berupa pemberian sanksi yang tegas pasca pengampunan. Selain itu penekanan adanya “janji” bahwa program pengampunan pajak tidak akan dilakukan lagi (terakhir) juga menjadi salah satu kunci keberhasilan pengampunan pajak di India dan Irlandia.

BAB III
MATERI POKOK DALAM KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA

Sebuah kebijakan yang bersifat mengikat secara umum dan dibuat oleh pejabat yang berwenang, baik Undang-Undang, Peraturan Presiden, Keputusan Presiden, Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang atau yang lainnya harus disusun berdasarkan pada sistematika yang lazim. Penyusunan kebijakan secara sistematis dilakukan dengan memuat unsur pokok kebijakan yaitu judul, pembukaan, batang tubuh, penutup dan lampiran. Konsideran (menimbang), landasan hukum (mengingat), dan diktum (memutuskan) harus dituangkan di dalam pembukaan, sementara materi pokok yang berisi ketentuan-ketentuan dituangkan secara terperinci dan jelas dalam bagian batang tubuh. Oleh karena itu, untuk menelaah ketentuan-ketentuan yang terkandung di dalam suatu kebijakan, kajian materi pokok yang dituangkan dalam batang tubuh sebuah kebijakan tersebut harus dilakukan.

Berdasarkan penjelasan di atas, dalam rangka mengkaji ketentuan-ketentuan dalam enam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia, penelitian ini dijalankan dengan menelaah materi pokok yang terkandung dan dituangkan dalam batang tubuh kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Dalam pengamatan penulis, ada empat materi pokok yang seluruhnya bisa ditemukan di dalam batang tubuh keenam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia yaitu subjek dan objek pengampunan pajak, bentuk pengampunan, durasi pengampunan, dan tarif tebusan dalam pengampunan. Karena kebijakan pengampunan pajak yang dijadikan objek kajian berjumlah enam, maka uraian pada bab ini dijalankan dengan membandingkan empat materi pokok dalam aturan kebijakan pengampunan pajak tersebut di setiap periodenya.

A. Subjek dan Objek Pengampunan Pajak

1. Periode Pertama

Subjek pengampunan pajak dalam periode ini adalah setiap wajib pajak[1], yaitu orang pribadi dan badan. Adapun objeknya adalah "modal yang berada pada masyarakat yang belum pernah dikenakan pajak perseroan, pajak pendapatan, dan pajak kekayaan yang didaftarkan pada Direktorat Pajak sebelum tanggal 17 Agustus 1965."[2] Hal ini berarti yang menjadi objek pengampunan pajak adalah sebatas pada modal yang belum pernah dikenakan pajak perseroan, pajak pendapatan, dan pajak kekayaan.

2. Periode Kedua

Sedikit berbeda dengan periode sebelumnya, subjek pengampunan pajak di periode ini (1984) lebih menekankan bahwa adanya pengampunan pajak ini ditujukan bagi "wajib pajak orang pribadi atau badan dengan nama dan dalam bentuk apapun baik yang telah maupun yang belum terdaftar sebagai wajib pajak diberi kesempatan untuk mendapatkan pengampunan pajak".[3] Artinya, subjeknya dalam hal ini wajib pajak yang belum terdaftar ataupun telah terdaftar menjadi wajib pajak. Oleh karena itu, yang dikehendaki dalam kebijakan ini lebih kepada menambah jumlah wajib pajak karena ditujukan juga kepada masyarakat yang telah masuk dalam kriteria wajib pajak akan tetapi belum terdaftar sebagai wajib pajak.

Objek pengampunan pajak di periode ini lebih luas daripada periode sebelumnya yaitu meliputi pajak pendapatan, pajak kekayaan, pajak perseroan, PBDR, pajak pendapatan buruh dan pajak penjualan. Lebih detailnya adalah pajak-pajak yang belum

---

[1] Dalam Pasal 1 ayat 2 Undang-undang No. 11 Tahun 2016 dijelaskan bahwa "wajib pajak adalah orang pribadi atau badan yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan."

[2] Pasal 1 ayat 1 Penetapan Presiden No.5 Tahun 1964 tentang Peraturan Pengampunan Pajak.

[3] Pasal 1 ayat 1 Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak.

pernah atau belum sepenuhnya dikenakan atau dipungut sebagaimana yang disebutkan di dalam Pasal 1 ayat (2) Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak:

> "(a) Pajak pendapatan atas pendapatan yang diperoleh dalam tahun pajak 1983 dan sebelumnya; (b) Pajak kekayaan atas kekayaan yang dimiliki pada tanggal 1 Januari 1984 dan sebelumnya; (c) Pajak perseroan atas laba yang diperoleh dalam tahun pajak 1983 dan sebelumnya; (d) Pajak atas bunga, deviden, dan royalty yang terutang atas bunga, dividen, dan royalty yang dibayarkan atau disediakan untuk dibayarkan sampai dengan tanggal 31 Desember 1983; (e) MPO wapu (membayar pajak orang lain wajib pungut) yang terutang dalam tahun 1983 dan sebelumnya; (f) Pajak pendapatan buruh (PPd.17a) yang terutang dalam tahun pajak 1983 dan sebelumnya; (g) Pajak penjualan yang terutang dalam tahun 1983 dan sebelumnya.

3. Periode Ketiga dan Keempat

Pada periode ini pengampunan pajak ditujukan kepada seluruh wajib pajak yang telah berkewajiban menyampaikan SPT tahunan pajak penghasilan baik orang pribadi maupun badan. Namun, terdapat hal yang berbeda di periode ini terkait objek pengampunan pajak. Dalam periode ini sasaran atau objek pengampunan pajaknya dispesifikkan menjadi dua kategori:

a. Wajib pajak yang menyampaikan pembetulan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebelum tahun pajak 2007 yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu satu tahun setelah berlakunya Undang-undang ini dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
b. Wajib pajak orang pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP paling lama satu tahun setelah berlakunya Undang-undang ini diberikan penghapusan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau kurang dibayar untuk

tahun pajak sebelum diperoleh NPWP dan tidak dilakukan pemeriksaan pajak, kecuali terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa surat pemberitahuan yang disampaikan wajib pajak tidak benar atau menyatakan lebih bayar.

Poin pertama di atas ditujukan bagi wajib pajak yang telah terdaftar baik wajib pajak orang pribadi maupun wajib pajak badan. Sementara itu, pada poin kedua ditujukan bagi wajib pajak orang pribadi yang belum mendaftarkan diri dan belum mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).

Untuk periode keempat aturan pengampunan pajak sama seperti yang ada pada periode ketiga karena diberlakukannya kebijakan periode keempat merupakan perpanjangan waktu dari bentuk kebijakan periode sebelumnya.

4. Periode Kelima

Periode ini menegaskan bahwa semua wajib pajak dapat memperoleh pengurangan atau bahkan penghapusan sanksi administrasi sepanjang penyebabnya adalah kekhilafan atau bukan karena kesalahan wajib pajak. Pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi ini relatif luas jika dibandingkan dengan program serupa tahun 2007, karena selain Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) penghapusan sanksi administrasi juga diberikan untuk SPT Masa untuk semua jenis pajak. Penambahan unsur SPT Masa ini tampaknya menjadi pembeda skema periode ini dengan periode ketiga dan keempat di mana khusus diberikan terhadap sanksi administrasi akibat penyampaian (pembetulan) SPT Tahunan Pajak Penghasilan saja.

Namun demikian, pengurangan atau pembebasan sanksi administrasi hanya dapat diberikan jika timbul karena kekhilafan wajib pajak sesuai dengan tuntutan Pasal 36 ayat (1) huruf a UU KUP. Oleh karena itu, pada praktiknya pemberlakuannya agak rumit. Dari sisi wajib pajak, mereka harus membuktikan bahwa memang aktivitas yang akhirnya menimbulkan sanksi administrasi itu karena kekhilafan semata. Untuk itu, wajib pajak harus membuat surat pernyataan di atas materai yang menyatakan

demikian. Selanjutnya wajib pajak pun diharuskan menunggu Ditjen Pajak menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) atas sanksi administrasinya karena hanya sanksi yang sudah dituangkan dalam STP yang bisa dihapuskan atau dikurangkan dengan menggunakan Pasal 36 UU KUP. Selain itu, permohonannya juga dibatasi paling banyak dua kali saja. Sanksi administrasi yang timbul sebagai akibat adanya pemeriksaan juga tidak bisa dimasukkan ke dalam skema ini.

Wajib pajak baru bisa mengajukan surat permohonan untuk meminta penghapusan sanksi administrasi berdasarkan skema ini setelah STP diterbitkan Ditjen Pajak dengan menggunakan surat permohonan. Di sisi Ditjen Pajak sendiri, hal ini mengharuskan mereka meneliti setiap SPT yang disampaikan wajib pajak untuk melihat apakah termasuk ke dalam skema ini atau tidak. Dalam hal ini SPT yang harus diteliti bukan hanya SPT Tahunan namun juga mencakup SPT Masa. Sehingga tentunya hal ini menjadi beban administrasi yang tidak dapat dianggap ringan.

Dalam kebijakan periode ini, tidak ada kepastian permohonan yang dikabulkan. Dengan kata lain, permohonan yang diajukan oleh wajib pajak dapat ditolak. Oleh karena itu, sebelum mengajukan wajib pajak harus mempersiapkan dengan baik kelengkapan yang dibutuhkan untuk dapat memanfaatkan kebijakan yang dikenal dengan istilah *reinventing policy* ini. Sebelum mengajukan permohonan pengurangan/penghapusan sanksi wajib pajak diwajibkan untuk melunasi pokok pajak kurang bayar diikuti dengan membetulkan SPT. Dalam pelunasan tersebut, wajib pajak terlebih dahulu perlu mempersiapkan dana yang dibutuhkan. Tidak hanya itu, dalam pembetulan SPT, wajib pajak pun perlu untuk memperbaiki laporan keuangannya sebagai lampiran SPT agar nantinya permohonan yang diajukan wajib pajak diterima.

5. Periode Keenam

Subjek pengampunan pajak dalam periode ini (2016) adalah setiap wajib pajak, adapun wajib pajak terdiri dari orang pribadi atau badan yang dibedakan menjadi empat kategori, yaitu badan, orang pribadi, pengusaha omset tertentu, dan orang pribadi atau badan yang belum memiliki NPWP. Wajib pajak yang berhak mendapat pengampunan pajak adalah wajib pajak yang mempunyai kewajiban menyampaikan SPT Tahunan Pajak Penghasilan. Dengan demikian, wajib pajak dengan status bendahara dan *joint operation* tidak termasuk pihak yang bisa mendapatkan pengampunan pajak. Secara lengkap, wajib pajak yang dapat memperoleh pengampunan pajak sebagai berikut:

a. wajib pajak orang pribadi;
b. wajib pajak badan;
c. wajib pajak yang bergerak di bidang usaha mikro kecil dan menengah (UMKM); dan
d. orang pribadi atau badan yang belum menjadi wajib pajak.

Secara lebih detail, subjek pengampunan pajak diatur melalui Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-11/PJ/2016, meliputi:

> "(1) Wajib pajak yang mempunyai kewajiban menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan; (2) Orang pribadi seperti petani, nelayan, pensiunan, tenaga kerja Indonesia atau subjek pajak warisan yang belum terbagi, yang jumlah penghasilannya pada tahun pajak terakhir di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) dapat tidak menggunakan haknya untuk mengikuti pengampunan pajak; (3) Warga Negara Indonesia yang tidak bertempat tinggal di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan dan tidak mempunyai penghasilan dari Indonesia merupakan subjek pajak luar negeri dan dapat tidak menggunakan haknya untuk mengikuti pengampunan pajak."

Namun demikian, dalam kebijakan periode ini terdapat pengecualian subjek pengampunan pajak yaitu sebagaimana yang dijelaskan di dalam Pasal 3 Undang-undang No.11 Tahun 2016. Di

situ disebutkan bahwa wajib pajak yang tidak berhak mendapatkan pengampunan pajak, sebagai berikut:

> "(1) Wajib pajak yang sedang dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh kejaksaan (P21); (2) Wajib pajak yang sedang dalam proses peradilan; (3) Wajib pajak yang sedang menjalani hukuman pidana."

Semua hal tersebut berlaku atas tindakan hukum dan tindak pidana di bidang perpajakan. Tindakan penegakan hukum perpajakan ini dianggap sudah memenuhi persyaratan untuk menyatakan bahwa wajib pajak tersebut sudah melanggar ketentuan perpajakan sehingga tidak lagi memenuhi syarat untuk mendapatkan pengampunan pajak.

Pada peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-11/PJ/2016 ditegaskan lagi mengenai subjek pengampunan pajak. Pada pasal 1 peraturan tersebut, wajib pajak dengan kriteria di bawah ini dapat tidak menggunakan haknya untuk mengikuti pengampunan pajak:

> "(1) Orang pribadi seperti petani, nelayan, pensiunan, tenaga kerja Indonesia atau subjek pajak warisan yang belum terbagi, yang jumlah penghasilannya pada Tahun Pajak Terakhir di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak; (2) Warga Negara Indonesia yang tidak bertempat tinggal di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan dan tidak mempunyai penghasilan dari Indonesia."

Selanjutnya, objek pengampunan pajak dalam periode kelima ini meliputi pengampunan atas kewajiban perpajakan sampai dengan akhir tahun pajak yang berakhir pada jangka waktu 1 Januari 2015 sampai 31 Desember 2015 bagi yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh wajib pajak. Kewajiban perpajakan yang dimaksud adalah kewajiban atas pajak penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan pajak penjualan atas barang mewah (PPnBM). Pengampunan pajak diajukan ke Kantor Pelayanan Pajak tempat wajib pajak terdaftar

atau tempat lain yang ditentukan oleh Menteri Keuangan dengan membawa Surat Pernyataan Harta.

Pengampunan pajak diberikan kepada wajib pajak melalui pengungkapan harta yang dimilikinya dalam Surat Pernyataan Harta. Harta adalah akumulasi tambahan kemampuan ekonomis berupa seluruh kekayaan baik berwujud maupun tidak berwujud, baik bergerak maupun tidak bergerak, baik yang digunakan untuk usaha maupun bukan usaha, yang berada di dalam dan/atau di luar wilayah NKRI.

Adapun untuk mempermudah materi pokok kaitannya dengan perbedaan subjek dan objek pengampunan pajak di setiap periode kebijakan, berikut tabel yang dapat disajikan:

Tabel 4. Perbandingan Subjek dan Objek Pengampunan Pajak dalam Enam Periode Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia

Kebijakan	**Subjek Pengampunan**	**Objek Pengampunan**
Periode I (1964)	Masyarakat (wajib pajak orang atau badan) yang memiliki modal yang belum pernah dikenakan pajak perseroan, pajak pendapatan, dan pajak kekayaan	Modal yang berada pada masyarakat yang belum pernah dikenakan pajak perseroan, pajak pendapatan, dan pajak kekayaan
Periode II (1984)	Wajib pajak orang pribadi atau badan dengan nama dan dalam bentuk apapun baik yang telah maupun yang belum terdaftar sebagai wajib pajak	Pajak pendapatan, pajak kekayaan, pajak perseroan, PDBR, pajak pendapatan buruh dan pajak penjualan yang belum pernah atau belum sepenuhnya dikenakan atau dipungut

Periode III & IV (2007)	Wajib pajak orang pribadi atau badan yang telah berkewajiban menyampaikan SPT Tahunan Pajak	1) Wajib pajak yang menyampaikan pembetulan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan 2) Wajib pajak orang pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP
Periode V (2015)	Wajib pajak orang pribadi atau badan yang melakukan kekhilafan dalam kewajiban perpajakannya	Kekhilafan wajib pajak, yang terbatas pada: 1) Keterlambatan penyampaian SPT Tahunan Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak 2014 dan sebelumnya dan/atau SPT Masa untuk Masa Pajak Desember 2014 dan sebelumnya; 2) Keterlambatan pembayaran atau penyetoran atas kekurangan pembayaran pajak yang terutang berdasarkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak 2014 dan sebelumnya; 3) Keterlambatan pembayaran atau penyetoran pajak yang terutang untuk suatu saat atau Masa Pajak sebagaimana tercantum dalam SPT Masa untuk Masa Pajak Desember 2014 dan sebelumnya; dan/atau 4) Pembetulan yang dilakukan oleh wajib pajak dengan kemauan sendiri atas SPT

		Tahunan Pajak 2014 dan sebelumnya dan/atua SPT Masa untuk Masa Pajak Desember 2014 dan sebelumnya yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar.
Periode VI (2016)	Wajib pajak (badan, orang pribadi, pengusaha omset tertentu, dan orang pribadi atau badan yang belum memiliki NPWP) yang mempunyai kewajiban menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan	Pengungkapan harta yang dimiliki WP dalam Surat Pernyataan Harta, yaitu harta tambahan yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) yang mencakup Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPnBM)

B. Bentuk Pengampunan Pajak

Pengampunan pajak di tahun 1964 (periode pertama), pemerintah memberikan insentif berupa pengenaan uang tebusan 5% atau 10% atas harta yang dimohonkan, dan pembebasan dari pidana fiskal dan pidana umum. Menurut Andrian Sawyer, pengampunan pajak pada periode ini termasuk tipe *investigation amnesty*. *Investigation amnesty* adalah pengampunan pajak yang menjanjikan tidak akan menyelidiki sumber penghasilan yang dilaporkan pada tahun-tahun tertentu dan terdapat sejumlah uang pengampunan yang harus dibayar. Oleh karena itu, gagasan ini mewajibkan subjek pengampunan untuk membayar uang tebusan sejumlah 10% atau 5%, yang menjadikan pertanyaan, penyelidikan dan pemeriksaan tentang asal usul kekayaan yang dilaporkan tidak dilakukan. Namun demikian, melalui program ini

pemerintah akan memberikan hukuman 400% bagi yang melanggar ketentuan.

Begitu juga bentuk keringanan di periode kedua, Pasal 7 Keputusan Presiden No.26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak menjelaskan bahwa: "wajib pajak yang melapor untuk mendapatkan pengampunan pajak atas pajak-pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (2) dibebaskan dari pengusutan fiskal." Namun tidak hanya dibebaskan dari pengusutan fiskal, laporan tentang kekayaan dalam rangka pengampunan pajak tidak dijadikan dasar penyidikan dan penuntutan pidana dalam bentuk apapun terhadap wajib pajak. Oleh karena itu, pengampunan pajak tahun 1984 memiliki bentuk yang sama dengan pengampunan pajak tahun 1964, sehingga mekanisme untuk mendapatkan pengampunan juga mewajibkan wajib pajak untuk membayar sejumlah uang tebusan.

Selanjutnya di periode ketiga (2007) dan keempat (2009). Wajib pajak yang menyampaikan pembetulan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebelum tahun pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu satu tahun setelah berlakunya Undang-undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, memperoleh pengampunan pajak dalam bentuk pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Demikian juga, wajib pajak orang pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP paling lama satu tahun setelah berlakunya undang-undang ini diberikan penghapusan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau kurang dibayar untuk tahun pajak sebelum diperoleh NPWP dan tidak dilakukan pemeriksaan pajak, kecuali terdapat data atau keterangan yang menyatakan bahwa surat pemberitahuan yang disampaikan wajib pajak tidak benar atau menyatakan lebih bayar.

Selanjutnya, pada periode kelima pengampunan pajak diberikan dalam bentuk pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi

yang diberikan terbatas kepada wajib pajak yang telah melakukan kekhilafan. Hal ini diatur dalam Pasal 2 dan Pasal 3 PMK Nomor 91/PMK.03/2015 yang menyatakan:

> "Direktur Jenderal Pajak atas permohonan Wajib Pajak dapat mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi dalam hal sanksi administrasi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya."
>
> "Sanksi administrasi yang dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 terbatas atas:
> 1) Keterlambatan penyampaian SPT Tahunan Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak 2014 dan sebelumnya dan/atau SPT Masa untuk Masa Pajak Desember 2014 dan sebelumnya;
> 2) Keterlambatan pembayaran atau penyetoran atas kekurangan pembayaran pajak yang terutang berdasarkan SPT Tahunan Pajak Penghasilan untuk Tahun Pajak 2014 dan sebelumnya;
> 3) Keterlambatan pembayaran atau penyetoran pajak yang terutang untuk suatu saat atau Masa Pajak sebagaimana tercantum dalam SPT Masa untuk Masa Pajak Desember 2014 dan sebelumnya; dan/atau
> 4) Pembetulan yang dilakukan oleh wajib pajak dengan kemauan sendiri atas SPT Tahunan Pajak 2014 dan sebelumnya dan/atau SPT Masa untuk Masa Pajak Desember 2014 dan sebelumnya yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, yang dilakukan pada tahun 2015."

Namun, dalam Pasal 4 ayat (4) PMK Nomor 91/PMK.03/2015 juga menjelaskan terhadap permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berlaku ketentuan sebagai berikut:

> "(a) Sanksi administrasi dalam Surat Tagihan Pajak belum dibayar oleh Wajib Pajak; atau (b) Sanksi administrasi dalam Surat Tagihan Pajak sudah dibayar Oleh Wajib Pajak.

Dalam hal ini, penghapusan sanksi dilakukan apabila wajib pajak melunasi utang pajaknya sebelum 1 Januari 2016. Adapun utang pajak yang harus dibayarkan yaitu utang pajak tahun 2009 hingga

2014. Apabila ketentuan-ketentuan tersebut tidak ditaati sehingga mendapatkan pengembalian dari Dirjen Pajak, Wajib Pajak tidak dapat melakukan permohonan kembali. Jika wajib pajak telah memenuhi persyaratan dan ketentuan, langkah berikutnya adalah mengajukan Surat Permohonan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi yang harus dibuat dengan menggunakan format sesuai dengan yang telah ditentukan oleh Dirjen Pajak yang tercantum dalam Lampiran PMK-91.

Berbeda halnya dengan bentuk keringanan yang diberikan pada kebijakan periode sebelumnya, di periode keenam (2016), aturannya lebih rinci dengan berbagai jenis/macam fasilitas dalam pengampunan pajak, di mana hal ini diatur dalam Pasal 11 ayat (2) dan ayat (5) Undang-undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Pada ayat (2) memberi ketentuan bahwa:

> "Wajib pajak yang telah memperoleh tanda terima sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dilakukan pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan untuk masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak sampai dengan akhir tahun pajak terakhir."

Selanjutnya melalui ayat 5, wajib yang telah memperoleh surat keterangan memperoleh fasilitas pengampunan pajak berupa:

> "(1) Penghapusan pajak terutang yang belum diterbitkan ketetapan pajak, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan, dan tidak dikenai sanksi pidana di bidang perpajakan, untuk kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian tahun pajak, dan tahun pajak, sampai dengan akhir tahun pajak terakhir; (2) Penghapusan sanksi administrasi perpajakan berupa bunga, atau denda untuk kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian tahun pajak, dan tahun pajak, sampai dengan akhir tahun pajak terakhir; (3) Tidak dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, atas kewajiban perpajakan dalam masa pajak, bagian tahun pajak, dan tahun pajak sampai dengan akhir tahun pajak terakhir."

Adapun perbedaan bentuk pengampunan yang diberikan di setiap periode pengampunan pajak dapat disimpulkan dalam tabel berikut:

Tabel 5. Perbandingan Bentuk Pengampunan Pajak dalam Enam Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia

Kebijakan	Bentuk Pengampunan
Periode I (1964)	1) Pembebasan dari pidana fiskal dan pidana umum dengan membayar uang tebusan; 2) Modal yang dilaporkan tidak akan dijadikan alasan bagi Pemerintah untuk mengadakan suatu pertanyaan, penyelidikan dan pemeriksaan tentang asal usulnya.
Periode II (1984)	1) Pembebasan dari pengusutan fiskal dengan membayar uang tebusan; 2) Laporan tentang kekayaan dalam rangka pengampunan pajak tidak dijadikan dasar penyidikan dan penuntutan pidana dalam bentuk apapun terhadap wajib pajak.
Periode III (2007) & IV (2009)	1) Pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak; 2) Bagi Wajib pajak orang pribadi yang secara sukarela mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP diberikan penghapusan sanksi administrasi atas pajak yang tidak atau kurang dibayar untuk tahun pajak sebelum diperoleh NPWP dan tidak dilakukan pemeriksaan pajak.
Periode V (2015)	Pengurangan dan penghapusan sanksi administrasi dalam hal sanksi administrasi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya.
Periode VI (2016)	1) Penghapusan pajak terutang yang belum diterbitkan ketetapan pajak; 2) Tidak dikenai sanksi pidana di bidang perpajakan;

	3) Penghapusan sanksi administrasi perpajakan berupa bunga atau denda; 4) Tidak dilakukan pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

C. Durasi Pengampunan Pajak

Setiap periode kebijakan pengampunan pajak mempunyai jangka waktu atau durasi dalam pemberian pengampunan. Setiap negara yang membuat kebijakan pengampunan pajak juga mempunyai aturan yang berbeda dalam menetapkan durasi pengampunan yang akan diberlakukan di negaranya. Dalam hal ini, terdapat dua tipe durasi dalam pengampunan pajak. Pertama, yang disebut dengan *temporary amnesty*, yaitu pengampunan jenis ini merupakan pengampunan yang diberikan kepada wajib pajak untuk turut serta dalam program pengampunan pajak dengan jangka waktu tertentu dan hanya diberikan satu kali kesempatan. Pada umumnya beberapa negara yang memberikan kesempatan pengampunan pajak memberi waktu sekitar dua bulan atau sampai dengan satu tahun kepada wajib pajak untuk mengikuti program ini.

Sedangkan tipe durasi yang kedua dalam pengampunan pajak yaitu diistilahkan dengan *permanent amnesty*. *Permanent amnesty* merupakan pengampunan pajak yang diberikan dalam jangka waktu yang sangat panjang tidak seperti pada umumnya yang hanya beberapa bulan atau maksimal satu tahun. Contoh negara yang menetapkan *permanent amnesty* adalah Amerika Serikat yang pernah membuat pengampunan terhadap pajak penghasilan yang diberikan dari tahun 1919 hingga 1952.

Jika melihat dua tipe durasi pengampunan pajak di atas, Indonesia termasuk dalam kategori *temporary amnesty*. Adapun secara rinci terkait durasi yang ditetapkan dalam setiap periode akan dijelaskan sebagai berikut:

1. Periode Pertama

Pada tahun 1964, Pemerintah Indonesia menetapkan kebijakan pengampunan pajak untuk pertama kalinya. Kebijakan ini dilaksanakan dari tanggal 9 September 1964 sampai 17 Agustus 1965. Tanggal 17 Agustus 1965 diambil sebagai batas waktu karena tanggal tersebut mempunyai pengaruh psikologis pada rakyat Indonesia dan sering digunakan untuk memanggil para pembangkang pajak. Masa yang lama antara tanggal berlakunya Penetapan Presiden Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1964 sampai dengan tanggal 17 Agustus 1965 sengaja diadakan untuk memberi kesempatan kepada mereka yang bersangkutan (wajib pajak yang masuk kategori pengampunan pajak) untuk menyelesaikan persoalan pajaknya dengan baik.

Dalam masa yang sama tersebut Direktorat Pajak akan mengintegrasikan pengusutan dengan cara-cara yang disempurnakan. Apabila seorang wajib pajak terkena dalam pengusutan ini dan ternyata ia tidak mempergunakan kesempatan pengampunan pajak yang seharusnya dapat dinikmati, maka wajib pajak tersebut akan diperlakukan pengenaan pajak yang biasa, yang tentunya jauh lebih memberatkan dibandingkan menggunakan fasilitas dalam pengampunan pajak.

2. Periode Kedua

Pemberlakuan kebijakan pengampunan pajak di tahun 1984 dilaksanakan mulai pada 18 April 1984 dan berakhir pada 31 Desember 1984. Akan tetapi, program ini diperpanjang hingga 30 Juni 1985 sehingga pemberian waktu di periode ini terbilang cukup panjang yaitu 14 bulan.

Program pengampunan pajak di tahun 1984 muncul setelah pemerintah mulai melakukan reformasi perpajakan pada tahun 1983. Reformasi perpajakan tahun 1983 ditandai dengan ditetapkannya undang-undang perpajakan baru yang menggantikan aturan perpajakan yang saat itu masih menggunakan aturan dari Pemerintah Belanda. Dengan diberlakukannya undang-undang perpajakan yang baru muncul perbedaan signifikan dengan

ketentuan yang sebelumnya ada. Dengan adanya perbedaan signifikan tersebut pemerintah memandang perlu menjembatani dengan memberikan suatu titik awal yang mudah bagi masyarakat melalui program pengampunan pajak ini.[4]

3. Periode Ketiga dan Keempat

Pada periode ini, seperti halnya di periode pertama, jangka waktu pemberian pengampunan pajak selama satu tahun dimulai sejak Undang-undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan diundangkan, yaitu pada 17 Juli 2007 hingga 17 Juli 2008.

Periode keempat merupakan periode lanjutan dari kebijakan pengampunan pajak periode ketiga. Oleh karena itu, pada periode ini aturan jangka waktu yang diberikan melanjutkan berakhirnya periode ketiga, yaitu pada 17 Juli 2008 hingga paling lambat 28 Feburai 2009. Dapat dikatakan, periode keempat ini sesungguhnya adalah bentuk kebijakan periode ketiga (2007), namun karena masih banyak masyarakat yang ingin memanfaatkan fasilitas pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi perpajakan sebagaimana diatur melalui Undang-undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Oleh karena itu, kebijakan dengan bentuk yang sama dengan memperpanjang jangka waktu kebijakan pengampunan pajak ini kembali diberlakukan.

4. Periode Kelima

Kebijakan pengampunan pajak di periode kelima ini disebut juga sebagai *reinventing policy*. Namun, karena bentuk pengampunan yang diberikan serupa dengan periode ketiga dan keempat yang sering disebut dengan *sunset policy*, maka dalam periode ini banyak yang menyebut dengan kebijakan *sunset policy*

[4] Lestari Kurniawati, "Tax Amnesty Upaya Memperkuat Penerimaan Negara Sektor Pajak", *Substans*i 1 no. 2 (Tahun 2017): 253.

jilid II. Kebijakan ini mulai berlaku dari 30 April 2015 hingga 31 Desember 2015. Adapun insentif ini berlaku selama tahun pajak 2009 hingga 2014.

5. Periode Keenam

Pada periode keenam (2016) kebijakan pengampunan pajak hanya diberikan selama 9 bulan, yaitu dimulai dari 1 Juli 2016 sampai 31 Maret 2017. Akan tetapi pelaksanaan program ini berbeda dengan periode-periode sebelumnya. Keseriusan pemerintah dalam meluncurkan program ini terlihat dari mekanisme pelaksanaan kebijakan. Dalam pelaksanaannya, pengampunan pajak tahun 2016 terbagi menjadi tiga periode waktu yang berbeda dengan masing-masing periode memiliki perbedaan besarnya persentase perhitungan uang tebusan yang harus dibayarkan berdasarkan periode waktunya.

Perbandingan durasi pemberian pengampunan pajak di setiap periode dapat dilihat dalam tabel berikut:

Tabel 6. Perbandingan Durasi Pengampunan Pajak dalam Enam Periode Pengampunan Pajak di Indonesia

Periode Kebijakan	**Durasi Pengampunan**
Periode I (1964)	9 September 1964 sampai 17 Agustus 1965 (12 bulan)
Periode II (1984)	18 April 1984 sampai 30 Juni 1985 (14 bulan)
Periode III (2007)	17 Juli 2007 sampai 17 Juli 2008 (12 bulan)
Periode IV (2009)	17 Juli 2008 sampai 28 Febuari 2009 (8 bulan)
Periode V (2015)	30 April 2015 sampai 31 Desember 2015 (8 bulan)
Periode VI (2016)	1 Juli 2016 sampai 31 Maret 2017 (9 bulan)

D. Tarif Uang Tebusan

1. Periode Pertama

Pada periode ini terdapat sejumlah tarif yang menjadi konsekuensi memperolah pengampunan pajak. Tarif yang dikenakan kemudian menjadi uang tebusan yang harus dibayarkan oleh wajib pajak untuk mengganti hutang pokok pajak. Adapun persentase jumlah tarif uang tebusan di periode ini yaitu 5% dan 10% yang dihitung dari pokok hutang pajak. Atas dasar tersebut, modal yang belum pernah dikenakan pajak perseroan, pajak pendapatan, dan pajak kekayaan pada saat pendaftaran pada Direktorat Pajak dikenakan pungutan satu kali sebesar sepuluh persen (10%). Akan tetapi jika modal yang dimaksud pada saat pendaftaran sedang ditanam dalam bidang usaha yang ditunjuk oleh Menteri Urusan Pendapatan, Pembiayaan dan Pengawasan maka pungutan uang tebusan hanya sebesar 5%, kecuali jika pada akhir jangka waktu rencana penanaman ternyata modal tidak sepenuhnya digunakan, bagian modal yang tidak ditanam itu masih dipungut uang tebusan tambahan sebesar 5% lagi.

Pungutan tersebut berfungsi sebagai tebusan dari jumlah pajak-pajak yang menurut peraturan fiskal sebenarnya terutang kepada negara. Termasuk dalam jumlah pajak-pajak yang menurut peraturan-peraturan fiskal sebenarnya terutang kepada negara adalah bea materai modal, yang terutang apabila suatu perseroan terbatas yang sudah mendaftarkan modalnya mempergunakan itu sebagai penambahan statutairnya (aset resminya). Selain itu, para pemegang saham yang menerima saham-sahamnya tanpa menyetorkan uang untuk memperoleh saham-saham tersebut dibebankan pajak pendapatan dan pajak kekayaan di samping pembebasan perseroan terbatas bersangkutan dari pemotongan dan pembayaran pajak deviden.

Besarnya pungutan uang tebusan untuk pengampunan pajak tergantung dari bidang dan ke mana modal itu telah dan sedang disalurkan. Dalam hal ini, pemerintah memandang perlu untuk memberikan perangsang kepada para pengusaha untuk melakukan penanaman-penanaman pada usaha-usaha baru dan yang sudah

ada, yang dapat mempertinggi produksi dengan jalan mengurangi persentase pungutan uang tebusan dari 10% menjadi 5%.

Adapun yang dimaksud penanaman di sini adalah pengeluaran-pengeluaran untuk alat-alat perusahaan yang langsung dapat mempertinggi produksi dalam lapangan:

a. Pertanian, perikanan, peternakan;
b. Pertambangan; dan
c. perindustrian dan pengangkutan dengan pengecualian:
    1) Pengeluaran-pengeluaran untuk alat-alat perusahaan yang terlebih dahulu digunakan di Indonesia; serta
    2) Pengeluaran yang dianggap mewah atas pertimbangan Kepala Direktorat Pajak.

Jika pada akhir jangka waktu rencana penanaman, modal yang telah dan sedang ditanam dalam bidang usaha-usaha: pertanian, perikanan, peternakan, pertambangan, perindustrian, serta pengangkutan ternyata tidak sepenuhnya digunakan, maka atas bagian modal yang tidak ditanam itu dipungut uang tebusan tambahan sebesar lima persen. Karena penurunan persentase pungutan uang tebusan dari 10% menjadi 5% benar-benar dimaksudkan sebagai perangsang untuk menanam modal, sebagai konsekuensinya adalah bahwa modal yang tadinya terdaftar atas pungutan uang tebusan sebesar 5%. Akan tetapi apabila di kemudian hari ternyata tidak seluruhnya modal tersebut ditanam dalam bidang usaha, bagian modal yang tidak dipergunakan sesuai dengan rencana semula masih dipungut kekurangannya sebesar 5% lagi.

2. Periode Kedua

Dalam program kebijakan di tahun 1984 ini, pemerintah memberikan insentif berupa pengenaan uang tebusan 1% atas harta yang sudah dilaporkan pada SPT dan 10% atas harta yang belum dilaporkan. Keterangan rinci tercantum di dalam Pasal 3 ayat (1) Keputusan Presiden No.26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak sebagaimana berikut:

> "Atas pajak-pajak yang belum pernah atau belum sepenuhnya dikenakan atau dipungut yang dimintakan pengampunan pajak, dikenakan tebusan dengan tarif:
> a. 1% dari jumlah kekayaan yang dijadikan dasar untuk menghitung jumlah pajak yang dimintakan pengampunan, bagi wajib pajak yang pada tanggal ditetapkannya Keputusan Presiden No.26 Tahun 1984 telah memasukkan surat pemberitahuan pajak pendapatan/pajak perseroan tahun 1983 dan pajak kekayaan tahun 1984;
> b. 10% dari jumlah kekayaan yang dijadikan dasar untuk menghitung jumlah pajak yang dimintakan pengampunan, bagi wajib pajak yang pada tanggal ditetapkannya Keputusan Presiden No.26 Tahun 1984 belum memasukkan surat pemberitahuan pajak pendapatan/pajak perseroan tahun 1983 dan pajak kekayaan tahun 1984."

3. Periode Ketiga dan Keempat

Berbeda dengan periode pertama dan periode kedua, pengampunan pajak di periode ketiga dan keempat tidak terdapat tarif uang tebusan. Hal ini sebagaimana yang telah dijelaskan di dalam Pasal 37A Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan juga berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor:12/PMK.03/2009 tentang pelaksanaan undang-undang tersebut, yang intinya bahwa pengampunan pajak diberikan dalam bentuk pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak. Artinya, hutang pokok pajak tetap harus dilunasi oleh wajib pajak yang ikut program pengampunan ini —tidak seperti ketentuan uang tebusan yang menghapuskan utang pokok pajak yang seharusnya.

4. Periode Kelima

Seperti halnya di periode sebelumnya (periode ketiga dan keempat), kebijakan pengampunan pajak di periode kelima ini juga tidak terdapat ketentuan mengenai tarif uang tebusan karena sesuai dengan Pasal 2 PMK Nomor 91/PMK.03/2015, pengampunan

hanya diberikan terbatas hanya mengurangi atau menghapus sanksi administrasi wajib pajak yang dilakukan atas kekhilafannya. Oleh karena itu, berdasarkan batasan tersebut utang pokok pajak tidak termasuk dalam objek yang dapat diampuni dalam kebijakan periode ini.

5. Periode Keenam

Pada periode kebijakan pengampunan pajak di tahun 2016, terdapat ketentuan mengenai jumlah tarif uang tebusan yang disesuaikan dengan keadaan masing-masing wajib pajak. Namun, ada hal yang berbeda dengan persentase tarif uang tebusan yang berlaku di periode-periode sebelumnya, di mana dalam periode ini terdapat lebih banyak variasi jumlah persentase uang tebusan dikarenakan terdapat beberapa kriteria ketat yang diberlakukan. Selain itu, penentuan berapa jumlah persentase uang tebusan yang dibebankan kepada wajib pajak juga didasarkan atas pemberian jangka waktu pengampunan pajak dalam periode ini dibedakan menjadi tiga periode, di mana setiap periode berbeda tarifnya. Semakin cepat wajib pajak untuk memanfaatkan program pengampunan pajak, semakin rendah atau sedikit tarif uang tebusan yang dibebankan terhadapnya, begitu juga sebaliknya.

Pengampunan dapat diperoleh wajib pajak dengan cara wajib pajak mengungkap harta yang sebelumnya belum dilaporkan dalam SPT pajak. Kemudian, setelah melaporkan harta yang tadinya belum dilaporkan tersebut maka wajib pajak harus membayar sejumlah uang tebusan yang telah ditetapkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku:

Tabel 7. Tarif Uang Tebusan dalam Periode Keenam Kebijakan Pengampunan Pajak

Periode penyampaian	Harta Dalam Negeri	Harta Luar Negeri	
		Non repatriasi	Repatriasi
Periode I (1 Juli-30 Sept 2016)	2%	4%	2%
Periode II (1 Okt-31 Des 2016)	3%	6%	3%
Periode III (1 Jan-30 Maret 2017)	5%	10%	5%

Secara rincinya, besarnya tarif uang tebusan terbagi menjadi menjadi 3 macam kriteria beserta rincian masing-masing kriteria sebagaimana yang dijelaskan melalui Pasal 4 ayat (1), (2), dan (3) sebagaimana berikut:

> "(1) Tarif uang tebusan atas harta yang berada di Indonesia atau harta yang berada di luar Indonesia yang dialihkan ke dalam wilayah NKRI dan diinvestasikan di dalam wilayah NKRI dalam jangka waktu paling singkat tiga tahun terhitung sejak dialihkan, adalah sebesar:
>
> a. 2% sejak UU TA berlaku sampai dengan bulan ke-3 sampai dengan akhir bulan ketiga;
> b. 3% sejak bulan ke-4 UU TA berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 2016; dan
> c. 5% sejak tanggal 1 Januari 2017 sampai dengan tanggal 31 Maret 2017.
>
> (2) Tarif uang tebusan atas harta yang berada di luar Indonesia dan tidak dialihkan ke dalam wilayah NKRI adalah sebesar:
>
> a. 4% sejak UU TA berlaku sampai dengan bulan ke-3 sampai dengan akhir bulan ketiga;
> b. 6% sejak bulan ke-4 UU TA berlaku sampai dengan tanggal 30 Desember 2016; dan

c. 10% sejak tanggal 1 Januari 2017 sampai dengan tanggal 31 Maret 2017.

(3) Tarif uang tebusan bagi wajib pajak yang peredaran usahanya sampai dengan Rp 4,8 miliar pada tahun pajak terakhir adalah sebesar:

a. 0,5 % bagi wajib pajak yang mengungkapkan nilai harta sampai dengan 10 miliar dalam surat pernyataan; atau

b. 2% bagi wajib pajak yang mengungkapkan nilai harta lebih dari Rp 10 miliar dalam surat pernyataan, untuk periode penyampaian surat pernyataan pada bulan pertama sejak UU TA mulai berlaku sampai dengan tanggal 31 Maret 2017."

Selanjutnya untuk mempermudah melihat perbandingan tarif uang tebusan di setiap periode dapat dilihat dalam tabel berikut:

Tabel 8. Perbandingan Tarif Uang Tebusan Enam Periode Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia

Periode Kebijakan	**Tarif Uang Tebusan**
Periode I (1964)	1) 10% bagi modal yang seharusnya dikenakan pajak 2) 5% bagi modal yang sedang ditanam bidang usaha
Periode II (1984)	1) 1% atas harta yang sudah dilaporkan pada SPT 2) 10% atas harta yang belum dilaporkan pada SPT
Periode III & IV (2007)	Pengampunan pajak diberikan dalam bentuk pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak, sehingga tidak terdapat ketentuan tarif uang tebusan.
Periode V (2015)	Pengampunan pajak diberikan dalam bentuk pengurangan atau penghapusan

	sanksi administrasi (bunga dan denda) dalam hal sanksi administrasi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak bukan karena kesalahannya, sehingga tidak terdapat ketentuan tarif uang tebusan.
Periode VI (2016)	1) 2%, 3% dan 5% bagi harta yang berada di NKRI atau luar NKRI dan dialihkan ke NKRI 2) 4%, 6% dan 10% bagi harta yang berada di luar NKRI dan tidak dialihkan ke NKRI 3) 0,5% dan 2% bagi wajib pajak yang peredaran usahanya mencapai 4,8 milyar

BAB IV
DINAMIKA POLITIK DAN EKONOMI DALAM KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA

Berbagai negara di dunia telah memberlakukan kebijakan mengenai pajak sebagai salah satu sumber pemasukan negara. Keberadaan pajak dimaksudkan guna menopang kemandirian bangsa. Tujuan negara guna meningkatkan kesejahteraan rakyat dicapai melalui pelaksanaan fungsi pemerintah yang membutuhkan pembiayaan dari sektor pajak. Oleh karena itu, pemerintah melakukan berbagai strategi untuk meningkatkan penerimaan pajak. Salah satunya adalah dengan memperkuat aturan pajak melalui reformasi undang-undang perpajakan melalui proses perundang-undangan yang dirumuskan oleh pemerintah bersama-sama dengan Dewan Perwakilan Rakyat.

Di sisi lain, tidak selamanya wajib pajak melaksanakan kewajibannya secara benar. Salah satunya dalam hal pelaporan penghasilan dan harta yang dimiliki oleh wajib pajak. Dari segi peraturan perundang-undangan perpajakan, sebenarnya secara tegas telah diatur adanya sanksi yang dapat dikenakan kepada wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya secara benar, baik sanksi administrasi maupun sanksi pidana. Berbagai ketentuan sanksi tersebut diatur oleh pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak dan Kementerian Keuangan sebagai instansi yang diberi kewenangan untuk memungut pajak dari masyarakat dan mengelola administrasi perpajakan pusat sesuai ketentuan dan aturan perpajakan yang berlaku.

Meskipun demikian, penerapan sanksi semata tidak dapat dijadikan ukuran keberhasilan pemungutan pajak karena sejatinya kesadaran membayar pajak secara sukarela *(voluntary tax compliance)* merupakan kunci keberhasilan pemungutan pajak. Kesadaran akan pajak perlu ditingkatkan agar masyarakat mau membayar pajak dengan sukarela dan tidak memandang pajak maupun aparat pajak sebagai hal yang harus dihindari. Untuk itu, apabila terdapat kesalahan, masyarakat berharap dapat diberi keringanan atas sanksi

perpajakan yang dikenakan kepadanya. Bahkan, bila perlu pemerintah dapat memaafkan kesalahan tersebut dengan cara menghapuskan sanksi yang dikenakan kepada wajib pajak yang tidak patuh.

Dalam sejarah perpajakan di Indonesia, upaya untuk memberikan penghapusan sanksi bagi wajib pajak sebenarnya telah diatur secara tegas dalam undang-undang perpajakan. Secara umum syaratnya adalah sepanjang pokok pajak yang menjadi kewajiban dilunasi oleh wajib pajak sanksi administrasi akan dihapuskan. Pengurangan sanksi adminstrasi umumnya diberikan secara perorangan dengan permohonan tertulis dan syarat yang ketat. Bahkan di tahun 2016 utang pajak pun dapat dihapuskan berikut sanksi administrasi dan pidananya. Akan tetapi tentunya penerapan pengampunan pajak dilaksanakan dalam jangka waktu terbatas dan disesuaikan dengan kondisi masyarakat pada suatu masa tertentu.

Pengampunan pajak telah diberlakukan sebanyak lima kali di Indonesia yang dimulai pada 1964 sampai 2016. Penerapan pengampunan pajak dalam sejarah pemungutan pajak di Indonesia penting untuk dipaparkan dan dianalisis dari aspek landasan hukum, latar belakang, dan pertimbangan yang dijadikan dasar dalam membuat kebijakan pengampunan pajak ini. Dalam hal ini, setiap kebijakan publik tidak bisa dilepaskan dari politik hukum yang mendasarinya.[1]

---

[1] Kebijakan *(policy)* adalah sebuah instrumen pemerintahan, bukan saja dalam arti *government* atau hanya menyangkut aparatur negara, melainkan pula *governance* yang menyentuh berbagai bentuk kelembagaan, baik swasta, dunia usaha maupun masyarakat madani *(civil society).* Kebijakan merupakan hasil dari adanya sinergi, kompromi, atau bahkan kompetisi antara gagasan, teori, ideologi, dan kepentingan-kepentingan yang mewakili sistem politik suatu negara. Kebijakan yang diambil oleh negara atau pemerintah untuk seluruh masyarakat atau yang disebut dengan kebijakan publik *(public policy)* pada umumnya dituangkan dalam bentuk produk hukum dengan tujuan untuk menjamin legalitasnya di lapangan. Dalam hal ini hubungan antara hukum dan kebijakan publik seiring sejalan dengan prinsip saling mengisi. Sebuah produk hukum tanpa adanya proses kebijakan publik maka produk hukum tersebut dapat kehilangan makna substansinya. Sebaliknya, sebuah proses kebijakan publik tanpa adanya legalisasi dari hukum, maka dimensi operasionalnya akan menjadi lemah. Seluruh kebijakan tax amnesty di Indonesia adalah kebijakan publik yang memiliki kekuatan legal yang kuat karena dikeluarkan melalui UU, Kepres, dan Penetapan Presiden. M. Lutfi dan L. J. Kurniawan, *Perihal*

Dalam pandangan Mahfud M.D., definisi dari politik hukum adalah garis kebijakan atau *legal policy* yang resmi tentang yang bisa dijalankan melalui pembuatan hukum baru ataupun dengan penggantian hukum lama dengan tujuan guna mencapai tujuan negara.[2] Politik hukum menjadi penentu apa yang akan diadopsi dan diberlakukan dalam hukum positif seperti yang tertuang dalam sebuah undang-undang. Dalam konteks penelitian ini, untuk mengungkap latar belakang lahirnya kebijakan pengampunan pajak, peneliti melakukan analisis terhadap politik hukum yang tersirat dan terefleksikan dalam dasar hukum yang menjadi dasar pembentukan kebijakan-kebijakan pengampunan pajak di Indonesia, yaitu Undang-undang, Keputusan Presiden, dan Penetapan Presiden. Secara teknis ada tiga hal yang bisa dijadikan sebagai objek untuk mengungkap politik hukum pengampunan pajak berdasarkan periode pemerintahan atau rezim yang mengeluarkan kebijakan itu, yaitu:[3]

a. Program pemerintahan (kabinet) yang dibentuk itu.
b. Konsideran yang dituangkan dalam peraturan perundang-undangan terkait dalam hal ini pengampunan pajak.
c. Penjelasan-penjelasan umum tentang setiap produk peraturan atau perundangan-undangan, terutama undang-undang.

A. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode I (1964)

Setelah Indonesia merdeka pemerintah pernah memberlakukan pengampunan pajak kepada masyarakat pada tahun 1964. Kebijakan pada periode tersebut merupakan kebijakan pengampunan pajak di Indonesia yang diberlakukan pertama kalinya, di mana dikeluarkan oleh pemerintahan pertama kalinya juga di masa Presiden Soekarno melalui "Penetapan Presiden Republik Indonesia Nomor 5 Tahun

---

Negara, Hukum dan Kebijakan Publik: Perspektif Politik Kesejahteraan, Kearifan Lokal, Yang Pro Civil Society dan Gender (Malang: Setara Press, 2011), 45.

[2] M. Mahfud, *Politik Hukum di Indonesia-Edisi Revisi* (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2017), 45.

[3] B. R. Saragih, *Politik Hukum,* (Bandung: CV. Utomo, 2006), 34.

1964 tentang Peraturan Pengampunan Pajak". Secara resmi, kebijakan ini ditetapkan dan diundangkan pada tanggal 9 September 1964.

1. *Setting* Politik Ekonomi

Pasca Proklamasi Kemerdekaan 17 Agustus 1945, pembangunan ekonomi Indonesia belum bisa dilaksanakan secara sempurna dan memperoleh prioritas utama dari pemerintah saat itu. Hal ini disebabkan oleh kondisi politik yang mengharuskan negara untuk melakukan berbagai upaya dalam mempertahankan kemerdekaan hingga tahun 1949. Kondisi ini berlangsung hingga tahun berikutnya sehingga pemerintah baru bisa melaksanakan pembangunan ekonomi pada tahun 1950.[4]

Kebijakan pengampunan pajak pada periode pertama di Indonesia terjadi pasca Indonesia merdeka, yang dikenal dengan era Orde Lama yang dipimpin oleh Presiden Soekarno. Pada saat itu, pertumbuhan penduduk mengalami kenaikan jumlah yang sangat pesat. Sebagai gambaran, jumlah penduduk pada tahun 1950 adalah 77,2 juta jiwa, lima tahun setelahnya (1955) meningkat jumlahnya menjadi 85,4 juta jiwa, dan menjadi 97,02 juta jiwa pada 11 tahun setelahnya, yaitu tahun 1961. Pertumbuhan penduduk tersebut tidak mampu diimbangi oleh produksi pangan. Produksi beras, misalnya, tidak mampu menutupi kebutuhan nasional sehingga dilakukan impor, padahal pada tahun 1956 produksi beras nasional 26% lebih besar dibandingkan lima tahun sebelumnya (1950). [5]

Inflasi yang sangat tinggi selama tahun 1965 telah mengakibatkan barang-barang naik 500%. Inflasi ini disebabkan oleh kenaikan harga beras sebesar 900% setiap tahun. Di pasar gelap, kurs Rupiah terhadap Dolar Amerika Serikat terjun bebas dari Rp 5.100,- pada tahun 1965 menjadi Rp 17.500,- pada kuartal ketiga dan merosot tajam pada kuartal keempat menjadi Rp 50.000,-.[6] Pada tahun 1965 uang beredar dua kali lebih besar dari

---

[4] A. Rifai, *Pemikiran Sukarno Tentang Marhaenisme* (t.tp.: t.p., 2009), 24.

[5] M.C. Rickles, *Sejarah Indonesia Modern* (Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 1991), 356-358.

[6] *Ibid.*, 426.

tahun 1959. Harga-harga meningkat dalam kisaran 30-50% per bulan. Sebagian besar sektor pangan mengalami kemerosotan produksi, seperti beras, makanan pokok, serta bahan makanan lainnya. Meskipun tidak sepenuhnya merosot secara drastis, kebutuhan pangan tidak mampu mengimbangi laju pertumbuhan penduduk sehingga pada tahun 1966 10% kebutuhan pangan dipenuhi dengan impor. Presiden dan kabinetnya serta angkatan bersenjata memenuhi kebutuhan mereka sendiri secara mandiri karena alokasi anggaran negara saat itu tidak dapat diharapkan, mengingat belum adanya anggaran belanja dan pengawasan anggaran yang bagus.[7]

Kondisi ekonomi negara yang sulit di atas juga diperparah oleh politik dagang internasional yang beroperasi di wilayah Indonesia. Pada tahun 1950-an, tidak sedikit perusahaan asing yang mulai masuk Indonesia seperti Shell, Stanvac dan Caltec. Mereka memperoleh posisi yang kuat dalam bidang industri minyak nasional. KPM Belanda *(Koninklijke Paketvaart Maatschappij)* juga memegang sebagian besar pelayaran antar pulau di Indonesia. Perusahaan perbankan Cina, Inggris, dan Belanda mendominasi, bahkan orang-orang Cina menguasai sebagian besar kredit pedesaan.[8]

Sebagai respon terhadap kondisi ekonomi yang memburuk, Menteri Keuangan Negara Sjafrudin Prawiranegara menggulirkan kebijakan "Gunting Sjafrudin" pada tahun 1949 dengan tujuan untuk menghapus inflasi. Kebijakan ini mewajibkan kepada rakyat Indonesia untuk menggunakan uang pecahan lima rupiah ke atas dengan dipotong menjadi dua bagian, bagian potongan sebelah kanan bisa dipergunakan sebagai alat bayar namun nilainya tinggal setengah, sementara bagian potongan sebelah kiri wajib diserahkan

[7] H.W. Arndt, *Pembangunan Ekonomi Indonesia: Pandangan Seorang Tetangga* (Yogyakarta: Gajah Mada University Press, 1991), 245.

[8] M.C. Rickles, *Sejarah Indonesia*, 356-358.

kepada pemerintah untuk diganti oleh obligasi negara yaitu tanda hutang negara.[9]

Upaya pemerintah untuk mengendalikan inflasi juga dilakukan dengan mendevaluasi mata uang rupiah sebesar 75% pada 25 Agustus 1959. Pada pelaksanaannya, semua uang kertas yang memiliki nilai Rp 500,- dan Rp 1.000,- diturunkan nilainya menjadi sepersepuluh dari nilai nominalnya, dan ada pembekuan deposito perbankan yang memiliki jumlah besar. Kebijakan ini telah berhasil mengurangi jumlah uang rupiah yang beredar dari 34 milyar menjadi 21 milyar. Krisis likuiditas menjadi alasan bagi pemerintah untuk tidak melarang melakukan utang dan persediaan uang telah kembali ke tingkat sebelumnya setelah enam bulan, sehingga inflasi kembali stabil.[10]

Kondisi ekonomi negara pada saat pemerintahan Soekarno yang belum stabil di atas juga disebabkan oleh keberadaan undang-undang yang belum dilaksanakan dengan baik. Pengelolaan pendapatan negara dari pajak yang mestinya bisa diandalkan untuk anggaran belanja negara juga mengalami kesulitan, sehingga aturan perpajakan yang merupakan warisan kolonial masih digunakan.[11] Sebagai akibatnya, aturan dan kebijakan perpajakan pada pemerintahan pasca kemerdekaan ini sangat sulit untuk ditemukan. Beberapa sumber tertulis tentang kebijakan pajak pada periode ini yaitu:

1) Undang-Undang Pajak Penjualan (PPn) Tahun 1951 yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1968 tentang Perubahan/Tambahan Undang-Undang Pajak Penjualan (PPn) tahun 1951;

---

[9] I.N. Soebagyo, *Jusuf Wibisono Karang di Tengah Gelombang* (Jakarta: Gunung Agung, 1980), 70.

[10] Rickles, *Sejarah Indonesia*, 404.

[11] Berbagai pungutan dan iuran pajak yang berlangsung pada masa pemerintahan Orde Lama merupakan peninggalan dari penjajahan Belanda. Banyaknya peraturan yang dikeluarkan dari warisan kolonial Belanda mengakibatkan tidak terpenuhinya rasa keadilan dalam penerapan pajak. Tim Edukasi Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak, *Buku Kesadaran Pajak Untuk Pendidikan Tinggi* (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2016), 59.

2) Undang-Undang Nomor 74 Tahun 1958 tentang Pajak Bangsa Asing;
3) Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1959 tentang Pajak Deviden yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1967 tentang Pajak atas Bunga, Dividen, dan Royalti; dan
4) Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara dengan Surat Paksa.[12]

Selain peraturan di atas, pada tahun 1951 pemerintah membentuk Panitia Peninjauan Pajak dengan tugas menangani perihal penanganan jumlah dan jenis pajak yang dijalankan oleh Jawatan Pajak. Panitia Peninjauan Pajak ini memilik empat sub bagian: Panitia *Inderekte Belasting,* Panitia *Direkte Belasting,* Panitia Pajak Umum dan Panitia Pajak Daerah.[13]

Dalam rangka peningkatan pengelolaan perpajakan, pemerintahan Presiden Soekarno juga melakukan pembenahan berbagai aturan perpajakan. Pada tahun 1957, Pajak Peralihan yang disingkat Ord. PPd. 1944, diganti namanya menjadi Pajak Pendapatan. Pada tahun 1963, Jawatan Pajak Hasil Bumi yang terdapat di dalam Direktorat Jenderal Moneter yang memiliki tugas menjalankan pungutan pajak hasil bumi dan pajak atas tanah diubah menjadi Direktorat Pajak hasil Bumi, yang pada dua tahun berikutnya dikembangkan dengan diubah lagi menjadi Direktorat Iuran Pembangunan Daerah (IPEDA). Sebagai upaya untuk menggali potensi pajak daerah, pemerintah juga mulai mendirikan kantor-kantor Inspeksi Keuangan di tingkat kabupaten dan kota. Kebijakan perpajakan yang dimaksudkan untuk menunjang kebijakan perpajakan sebelumnya dikeluarkan pada tahun 1965 yaitu Keputusan Presiden Nomor 5 Tahun 1964 tentang Pengampunan Pajak.[14]

Pada periode pemerintahan Orde Lama, pajak memiliki beberapa fungsi antara lain:[15]

---

[12] *Ibid.*
[13] *Ibid.,* 61.
[14] *Ibid.*
[15] *Ibid.,* 60- 61.

1) Membiayai kebutuhan rutin pemerintah;
2) Menjaga stabilitas perekonomian negara;
3) Menggali modal untuk program pembangunan; dan
4) Meminimalisir kesenjangan kelas sosial dalam masyarakat yang dirasakan sebagai bentuk ketidakadilan.

2. Dasar Hukum dan Konsideran

Kebijakan pemerintah dalam pengampunan pajak pada periode Orde Lama, yakni Penetapan Presiden Nomor 5 Tahun 1964 tentang Pengampunan Pajak, didasarkan pada:

a. Penetapan Presiden Pasal IV Aturan Peralihan Undang-undang Dasar.
b. Ketetapan-Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat No. I dan No. II/MPRS/1960.
c. Instruksi-instruksi Presiden Republik Indonesia 2/Ko.T.O.E. dan No. Instr. 6/Ko. T.O.E. tahun 1962.

Ada pertimbangan yang dijadikan alasan penerbitan Penetapan Presiden Nomor 5 Tahun 1964, yaitu pertimbangan umum dan pertimbangan khusus. Pertimbangan umum yang melatarbelakangi kebijakan ini adalah kepentingan revolusi nasional Indonesia dan agenda pembangunan nasional semesta berencana. Sementara pertimbangan khususnya adalah guna memperlancar pelaksanaan deklarasi ekonomi pada tanggal 28 Maret 1963[16] dengan harapan, melalui kebijakan pengampunan

[16] Di antara poin penting dalam Deklarasi Ekonomi 28 Maret 1963 yang diumumkan oleh Presiden Soekarno yang menunjukkan hubungan keterkaitan dengan kebijakan pengampunan pajak pada periode orde lama adalah poin nomor tiga dan empat yang berbunyi:
"Perlu disadari dan dipahami bahwa strategi dasar ekonomi Indonesia tidak dapat dipisahkan dari strategi umum Revolusi Indonesia. Manifesto Politik serta pedoman-pedoman pelaksanaannya telah menetapkan strategi dasar (*basic strategy*) ekonomi Indonesia, yang menjadi bagian mutlak dari pada strategi umum Revolusi Indonesia. Menurut strategi dasar ekonomi Indonesia, maka dalam *tahap pertama* kita harus menciptakan susunan ekonomi yang bersifat nasional dan demokratis, yang bersih dari sisa-sisa imperialisme dan bersih dari sisa-sisa feodalisme. Tahap pertama adalah persiapan untuk tahap kedua, yaitu tahap ekonomi sosialis Indonesia, ekonomi tanpa penghisapan manusia oleh manusia, tanpa "*exploitation de l'homme par l'homme*". Dalam masyarakat sosialis Indonesia tiap-tiap orang dijamin akan

pajak ini, modal yang berada di tengah masyarakat yang selama itu belum dilaporkan dan belum pernah dikenakan pajak bisa diungkap.

Pertimbangan di atas didasarkan pada kenyataan bahwa terdapat masyarakat yang memiliki dan menikmati, menguasai dan mempergunakan modal namun belum pernah dikenakan pajak, baik pajak pendapatan, pajak perseroan, dan pajak kekayaan. Oleh karena itu, sudah selayaknya mereka diharuskan membayar tebusan dari pajak yang berdasarkan peraturan fiskal sesungguhnya terutang kepada negara.

3. Determinan Pengambilan Kebijakan

Peraturan-peraturan fiskal yang dikeluarkan pemerintah sejak pasca kemerdekaan hingga tahun 1964 seperti peraturan pajak atas laba pendapatan dan kekayaan di tengah kondisi inflasi yang kronis telah mengakibatkan masyarakat untuk menghindar dari kewajiban membayar pajak atas laba, pendapatan dan kekayaan. Selain itu, tidak mudahnya pelaporan administrasi karena keharusan adanya tata buku yang lengkap dan benar juga turut mendorong masyarakat untuk melanggar ketentuan pajak.

Tarif pajak yang ditentukan secara progresif juga menjadi alasan wajib pajak pada saat itu menghindar dari kewajiban membayar pajak. Karena tarif tersebut dipandang terlalu memberatkan dan dilihat sebagai hukuman oleh masyarakat, padahal mereka bekerja dengan benar sesuai ketentuan. Selain itu keberatan masyarakat juga dikarenakan pendapatan yang dirasa belum terlalu tinggi namun harus dikenakan pajak progresif yang meliputi laba inflasi. Akibatnya, sebagian besar pendapatan mereka justru harus diserahkan kepada negara sebagai pajak pendapatan.

Keberatan masyarakat tidak hanya pada pajak pendapatan, namun juga pada pengenaan pajak kekayaan. Pada

---

pekerjaan, sandang-pangan, perumahan serta kehidupan kultural dan spiritual yang layak. Susunan ekonomi yang demikian inilah yang harus menjadi tujuan segenap kegiatan ekonomi kita, yang harus menjadi tujuan tiap-tiap putera Indonesia." D.N. Aidit, *Dekon Dalam Ujian* (Jakarta Yayasan "Pembaruan", 1963), 101.

pelaksanaannya, pajak kekayaan ini memiliki sistem penilaian harta kekayaan berdasarkan pada nilai uang, kecuali jika nilai jualnya lebih tinggi dengan catatan bahwa kekayaan bersih minimum beban pajak kekayaan sebesar Rp 300.000.[17] Meskipun Pasal 2b Ordonansi Pajak 1944 yang berbunyi "sebagai pendapatan dimaksud juga tambahan harta yang ternyata dalam tahun takwim, kecuali jika sebaliknya dibuktikan oleh wajib pajak", telah menguatkan legalitas kepada Direktorat Pajak (sekarang Direktorat Jenderal Pajak) untuk menentukan besaran pendapatan yang bisa dikenakan pajak seseorang, dalam pelaksanaannya penagihan menghadapi tantangan yang tidak mudah. Hal ini menunjukkan bahwa negara melalui Direktorat Pajak tidak mudah untuk melakukan pemungutan pajak.[18]

Faktor lain yang turut menghambat kebijakan perpajakan saat itu adalah persoalan yang mengaitkan sistem pemungutan pajak dengan kepidanaan. Pengertian laba dan pendapatan fiskal dalam perpajakan tidak menjelaskan perbedaan asal usul laba dari pendapatan. Ketentuan fiskal dalam Pasal 2b Ordonansi Pajak Pendapatan, misalnya, tidak memberikan penjelasan yang membedakan apakah tambahan harta berasal dari usaha-usaha halal ataukah diupayakan dari cara yang melanggar hukum. Kelonggaran fiskal yang disertai dengan kelonggaran di bidang kepidanaan tersebut mendorong wajib pajak untuk menghindar dari kewajibannya.

Menyadari kondisi di atas —di mana aparatur dan sistem pemungutan pajak yang sedang dibangun tidak mampu menghadapi pelanggaran-pelanggaran fiskal sehingga tidak mampu menggali dan menyerap potensi pajak di tengah masyarakat— pemerintah membuat kebijakan tertentu terhadap para wajib pajak yang tidak patuh. Kebijakan diberikan kepada wajib pajak yang memiliki modal tanpa membayar pajak dengan

---

[17] Marihot Pahala Siahaan, *Tax Amnesty di Indonesia* (Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2017), 4.

[18] *Ibid.*

tujuan agar mereka semakin lama semakin merasa tidak enak. Sebagai konsekuensi logisnya, mereka bersedia memenuhi panggilan pemerintah untuk berpartisipasi dalam pembangunan ekonomi nasional dengan catatan diberikan kelonggaran fiskal dan kepidanaan.[19]

Kebijakan yang dianggap sebagai bentuk kebijaksanaan pemerintah di atas terdapat dalam Instruksi Presiden Republik Indonesia No. Instr. 2/KOTOE Tahun 1962 dan No. Instr. 6/KOTOE Tahun 1962. Dalam kebijakan ini, pemerintah menjamin sumber daya yang disalurkan untuk usaha-usaha produktif akan dibebaskan dari tuntutan pajak dan memberikan instruksi kepada lembaga-lembaga pemerintah yang bertugas di bidang fiskal atau pidana untuk tidak mengadakan penyelidikan dan pemeriksaan tentang asal usul sumber daya tersebut. Dalam perspektif fiskal, kebijakan ini menyiratkan arti bahwa keberadaan modal tersebut tidak akan dijadikan dasar untuk dilakukan peninjauan pajak yang mestinya dikenakan. Kebijakan ini dikenal sebagai KOTOE yang memiliki kepanjangan Komando Tertinggi Operasi Ekonomi. Kandungan dalam kebijakan ini yang terpenting adalah:

a. Untuk pajak pendapatan, pajak yang terutang sampai dengan tahun takwim sebelum tahun pendaftaran;
b. Untuk pajak kekayaan, pajak yang terutang sampai dengan awal tahun dalam mana pendaftaran dilakukan; dan
c. Untuk pajak perseroan, pajak yang terutang sampai dengan tahun buku yang berakhir sebelum tanggal pendaftaran.

Pelaksanaan instruksi KOTOE di atas diatur di dalam kebijakan-kebijakan berikutnya, khususnya kebijakan Pengampunan Pajak yang didasarkan pada Penetapan Presiden Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1964 yang disertai dengan peraturan fiskal lainnya yang memiliki tujuan menimbulkan suasana lega di tengah masyarakat yang tergolong sebagai wajib pajak. Selain sebagai bentuk implementasi instruksi tersebut,

[19] Siahaan, *Tax Amnesty di Indonesia*, 5.

kebijakan pengampunan pajak juga dikeluarkan karena kondisi keuangan negara dan kebutuhan pemerintahan yang harus dipenuhi segera sehubungan dengan memuncaknya revolusi nasional Indonesia dan pelaksanaan Dwikora. Kebijakan ini juga bertujuan melanjutkan Pembangunan Nasional Semesta Berencana. Dalam pandangan pemerintah, para wajib pajak yang telah memiliki, menguasai dan mempergunakan modal tersebut harus membayar sejumlah tebusan dari jumlah pajak yang terutang kepada negara.

Berdasarkan uraian di atas, ada beberapa faktor penting yang melatarbelakangi pemerintah untuk menerbitkan kebijakan pengampunan pajak pada saat Orde Lama, yaitu:[20]

a. Kondisi ekonomi nasional yang tidak baik dengan terjadinya inflasi secara meningkat dari tahun ke tahun. Kondisi ini dijadikan alasan bagi wajib pajak untuk menghindarkan laba, pendapatan dan kekayaannya dari peraturan pajak yang mengatur pajak atas laba, pendapatan dan kekayaan yang diberlakukan saat itu;
b. Kesulitan memenuhi tuntutan sistem pembukuan yang lengkap dan benar. Hal ini telah mendorong wajib pajak untuk melakukan pelanggaran terhadap peraturan perpajakan, terlebih Indonesia yang menganut sistem laba fiskal yang meliputi pula laba inflasi;
c. Tarif pajak progresif dalam tarif pajak pendapatan yang dianggap terlalu membebani wajib pajak. Hal ini karena pendapatan yang mereka peroleh sebagai hasil kerja keras tidak terlalu bisa dirasakan karena adanya inflasi. Kondisi ini mendorong wajib pajak untuk mengelak dari kewajiban pajak mereka;
d. Kebutuhan dana yang besar oleh negara untuk membiayai "Revolusi Nasional Indonesia", pelaksanaan Dwikora, dan melanjutkan Pembangunan Nasional Semesta Berencana yang

[20] Aviliani, "Amnesti Pajak Perlu Prasyarat Tax Reform", 2004, *www.indef.or.id,* diakses tanggal 8 November 2019.

merupakan agenda penting dalam pemerintahan Presiden Soekarno.

B. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode II (1984)

Pada tahun 1983, Indonesia melaksanakan pembaruan sistem perpajakan *(tax reform)* yang ditandai dengan diterbitkannya tiga produk undang-undang perpajakan baru, yaitu: Undang-undang No.6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-undang No.7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, dan Undang-undang No.8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Seiring dengan lahirnya pembaruan pajak tahun 1983, pemerintah memandang perlu memberikan pengampunan pajak kepada wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajiban pembayaran pajak sebagaimana mestinya.

1. *Setting* Politik Ekonomi

Kebijakan pengampunan pajak pada periode kedua ini dikeluarkan pada saat pemerintahan Presiden Soeharto, presiden Indonesia kedua yang secara resmi mulai menjalankan tugasnya pada 12 Maret 1967. Periode pemerintahan ini dikenal dengan Orde Baru. Pada tahun awal pemerintahan Suharto, Indonesia dalam kondisi ekonomi yang kacau. Perekonomian Indonesia memburuk oleh hiper inflasi, pendapatan per kapita terjun hingga pada tingkat di bawah capaian pada lima tahun sebelumnya, hasil pertanian tidak lagi mampu memenuhi kebutuhan bahan pangan nasional, dan kemiskinan yang dialami oleh sebagian besar masyarakat. Penghasilan rata-rata penduduk Indonesia per tahun hanya kurang lebih 50 Dolar Amerika Serikat, sekitar 60% dari anak Indonesia tidak memiliki kemampuan baca tulis, dan hampir 65% dari total populasi di Indonesia berada dalam garis kemiskinan absolut.[21]

---

[21] Baca H.W. Arndt, "Indonesia – Five Years of New Order", dalam *Current Affairs Bulletin*, (Australia: University of Sydney, 1974); H.W. Arndt and H. Hill, *The Indonesian Economy: Structural Adjustment After the Oil Boom* (Singapore: ISEAS, 1988); A. Asra, "Indonesia Economic Growth, 1970-1980", *Bulletin of Indonesian Economic Studies* 10, no. 1 (1988); A. Booth, (1989), *Indonesian Economic Development under Soeharto Era* (London: Oxford University Press, 1989).

Pemerintah Orde Baru menyikapi keterpurukan situasi nasional tersebut dengan bergerak membangun sejumlah program industrialisasi sebagai solusi dalam bidang perekonomian. Meskipun demikian, hingga tahun 1985 program itu hanya memberikan pengaruh kecil dalam mengatasi berbagai persoalan di Indonesia. Hal ini bisa ditunjukkan oleh kontribusi terhadap PDB yang tidak signifikan, misalnya sektor industri non migas yang menyumbang kurang dari 14%, begitu pula sektor pertanian yang menyumbang hanya sekitar 24% dari PDB.[22]

Pada tahun-tahun awal pemerintahan Presiden Soeharto, selain industrialisasi, pemerintah juga melaksanakan tiga langkah penting dalam menghadapi keterpurukan situasi nasional, yaitu stabilitas, rehabilisasi, dan rekonstruksi ekonomi. Selain itu, pemerintah juga membuat sebuah rencana pembangunan nasional yang dikenal dengan REPELITA (Rencana Pembangunan Lima Tahun) yang dijalankan secara bertahap. Tahap pertama dilakukan pada tahun 1969 dan dilanjutkan dengan menghadirkan kebijakan-kebijakan ekonomi pada dekade 70 dan 80-an, yang memuat perihal investasi, perbankan, neraca modal, dan perdagangan.

Sebagaimana dalam penjelasan sebelumnya, pemerintah Orde Baru lebih memilih program prioritas utama pembangunan ekonomi melalui industrialisasi. Dalam rangka menguatkan pembangunan industri nasional, pemerintah menerapkan dua strategi industrialisasi yang dijalankan secara sistematis. Program industrialisasi pertama dilakukan dengan substitusi impor melalui penguatan terhadap industri-industri padat karya, seperti produk-produk tekstil, produk-produk dari kayu, dan produk-produk makanan dan minuman. Program industrialisasi kedua, yaitu pembangunan industri-industri perakitan otomotif dan industri di bidang produk-produk padat karya yang berorientasi ekspor yang

[22] A. Abimanyu, Ed., *Era Baru Kebijakan Fiskal: Pemikiran, Konsep, dan Implementasi* (Kompas: Jakarta, 2010), 24-25.

dijalankan hingga pada dekade 80-an.[23] Dua kebijakan industrialisasi yang didukung dengan sejumlah kebijakan reformasi ekonomi itu, telah membuahkan hasil yang dinilai mampu melampaui ekspektasi paling optimis yang ditetapkan karena telah menciptakan pertumbuhan ekonomi secara pesat pada saat itu.[24]

Meskipun capaian industrialisasi dinilai melampaui target ekspektasi, dalam bidang industri manufaktur berdasarkan data yang dilaporkan oleh BPS pada tahun 1969, nilai produksi industri ini hanya mampu mencapai 1,42 milyar Dolar Amerika Serikat. Fakta ini disebut karena adanya faktor penghambat berupa devisa negara yang masih terbatas, di mana keberadaan industri asli lokal Indonesia masih kecil jumlahnya dan kebanyakan mesin produksi merupakan barang impor. Kelangkaan devisa ini menjadikan pemerintah lebih ketat dalam melakukan pengawasan impor. Pembatasan ini berakibat pada kesulitan yang dialami oleh pemerintah Indonesia dalam membangun industri-industri. Namun, pada tahun-tahun berikutnya, khususnya pada akhir tahun 1983 sebelum digulirkannya kebijakan pengampunan pajak, pertumbuhan output industri manufaktur mengalami peningkatan yang cukup signifikan yang tercatat sekitar 7,84 milyar Dolar Amerika Serikat. Pertumbuhan industri manufaktur berada pada tingkat 13% rata-rata per tahun selama dasawarsa 1970-an. Jika dibandingkan dengan negara-negara di dunia, ini merupakan pertumbuhan tercepat setelah Korea Selatan dan Singapura.[25] Dunia industri sempat mengalami kemerosotan *output* industri

---

[23] Baca, Ian Chalmers, "Introduction", dalam *The Politics of Economic Development in Indonesia*, ed. Ian Chalmers dan Vedi R. Hadiz (London & New York: Routledge, 1997).

[24] Tulus Tambunan, "Perkembangan Industri dan Kebijakan Industrialisasi di Indonesia Sejak Orde Baru Hingga Pasca Krisis," *Kadin Indonesia-JETRO* (Novemver 2006): 2.

[25] Radius Prawiro, *Pergulatan Indonesia Membangun Ekonomi. Pragmatisme Dalam Aksi* (Jakarta: PT Elex Media Komputindo, 1998), 34.

pada awal 1980-an saat ekonomi Indonesia sedang resesi akibat harga minyak di pasar dunia turun drastis.[26]

Kontribusi industri manufaktur terhadap pengembangan ekonomi negara saat periode ini juga bisa dilihat pada saat Indonesia mengalami dua kali devaluasi akibat dari kebijakan penghentian pertukaran dolar dengan emas yang dikeluarkan oleh Amerika Serikat pada 15 Agustus 1971, dan devaluasi pada 15 November 1978. Rupiah pada 21 Agustus 1971 memiliki nilai tukar dari Rp 378 menjadi Rp 415 per 1 USD, sedangkan pada 15 November 1978 Rupiah mengalami penurunan nilai tukar terhadap Dolar AS dari Rp 415 menjadi Rp 625 per 1 USD. Pada kondisi tersebut, industri manufaktur memiliki andil sebagai motor penggerak pertumbuhan ekonomi di Indonesia dengan menyumbangkan hampir sepertiga dari kenaikan PDB mulai tahun 1983 sampai dengan tahun 1995.[27]

Meskipun industrialisasi khususnya industri manufaktur telah berperan dalam pembangunan perekonomian nasional. Namun, perkembangan ekonomi saat itu juga tidak bisa dilepaskan dari peran organisasi yang menghimpun para pengusaha di Indonesia. Ada banyak organisasi pengusaha yang memiliki peran dalam pertumbuhan ekonomi, di antaranya adalah KADIN (Kamar Dagang dan Industri), HIPPI (Himpunan Pengusaha Pribumi Indonesia), HIPMI (Himpunan Pengusaha Muda Indonesia), HIPLI (Himpunan Pengusaha Lemah Indonesia), IWAPI (Ikatan Wanita Pengusaha Indonesia), APEGTI (Asosiasi Pengecer Gula dan Terigu Indonesia), REI (Real Estate Indonesia), ASI (Asosiasi Semen Indonesia), HKTI (Himpunan Kerukunan Tani Indonesia), SPSI (Serikat Pekerja Seluruh Indonesia) dan sejenisnya yang

---

[26] Karena ekspor minyak (atau migas) mempunyai posisi yang dominan pada masa Orde Baru (hingga sekarangpun posisinya masih besar) dan keuangan pemerintah sangat tergantung pada hasil ekspor minyak, maka setiap ada gejolak harga minyak di pasar dunia, ekonomi Indonesia selalu terganggu. Shuvojit Banerjee, "Recovery and Growth in Indonesian Industry", *Working Paper Series* 02, no. 8 (September 2002).

[27] D.K. Emmerson, ed., *Indonesia Beyond Soeharto: Negara, Ekonomi, Masyarakat, Transisi* (Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2001), 195.

mempunyai tujuan yang sama. Dalam perekonomian internasional, Indonesia masuk dalam OPEC (*Organization of Petrolium Exporting Countries*) dan kerja sama regional APEC (*Asia Pacific Economic Cooperation*).[28]

Program industrialisasi dan meningkatnya gerakan perekonomian masyarakat melalui organisasi-organisasi pengusaha di atas telah mendorong pemerintah untuk menguatkan iklim pengembangan ekonomi nasional melalui kebijakan-kebijakan strategis. Di antara kebijakan penting yang terkait dengan hal itu adalah kebijakan dalam perpajakan. Oleh karena itu, Presiden Soeharto melakukan beberapa perubahan dan penyempurnaan dalam sistem perpajakan dan undang-undang perpajakan.

Perubahan dalam sistem perpajakan pada saat itu bisa ditelusuri dengan melihat banyaknya perubahan dalam struktur kelembagaan perpajakan sebagai akibat dari dinamika politik dan ekonomi yang berlangsung saat itu. Presiden Soeharto merestrukturisasi organisasi pajak dengan diterbitkannya Keputusan Presidium Kabinet Ampera Republik Indonesia pada tanggal 3 November 1966. Berdasarkan keputusan itu, susunan organisasi pada Direktorat Jenderal pajak terdiri dari Direktur Jenderal, Sekretaris Direktorat Jenderal, Direktorat Pajak Langsung, Direktorat Pajak Tidak Langsung, Direktorat Perencanaan dan Pengusutan, Direktorat Pembinaan Wilayah, dan satu direktorat, yaitu Direktorat Perundang-undangan yang ditambahkan pada tahun 1967.[29]

Sementara itu, dalam bidang undang-undang perpajakan, ada banyak peraturan perpajakan yang dikeluarkan oleh Pemerintahan Presiden Soeharto. Pada awalnya, ini ditandai dengan diterbitkannya UU Nomor 8 Tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan Ordonansi Pajak Perseroan 1925, yang berlaku selama 13 tahun hingga 31 Desember 1983 beriringan dengan saat

[28] Kuntowijoyo, *Pengantar Ilmu Sejarah* (Yogyakarta: Bentang Budaya, 1995), 129-30.

[29] Direktorat Jenderal Pajak, *Buku Kesadaran Pajak*, 61.

digulirkannya reformasi perpajakan *(tax reform)*. Pada tahap berikutnya, Presiden Soeharto menerbitkan Keputusan Presiden RI Nomor 12 Tahun 1976 yang berisi penetapan terhadap keberadaan Direktorat IPEDA (Direktorat Iuran dan Pembangunan Daerah) untuk dialihkan dari Direktorat Jenderal Moneter yang menetapkan Direktorat IPEDA (Iuran Pembangunan Daerah) ke Direktorat Jenderal Pajak. Pengalihan ini mengubah mekanisme birokratis perpajakan yang semula menjadi bagian dari bidang moneter menjadi bagian perpajakan sepenuhnya. Pada 27 Desember 1985, struktur kelembagaan IPEDEA juga diubah menjadi Direktorat Pajak Bumi dan Bangunan (PBB).[30]

Kebijakan perpajakan dalam bidang perundang-undangan yang paling signifikan selain dua kebijakan di atas adalah kebijakan reformasi pajak yang digulirkan pada tahun 1983. Pada tahun itu pemerintah melaksanakan reformasi pajak dengan menerbitkan lima paket undang-undang perpajakan sebagai bentuk Pembaharuan Sistem Perpajakan Nasional (PSPN), yaitu:

a. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP);
b. Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh);
c. Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM);
d. Undang-undang Nomor 12 Tahun 1983 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB); dan
e. Undang-undang Nomor 13 Tahun 1983 tentang Bea Materai (BM).

Sistem perpajakan nasional pada periode ini tepatnya sejak tahun 1984 mengalami perubahan dalam hal pemungutan pajak. Perubahan ini yaitu dari *official assesment system* menjadi *self-assesment system* yang memberikan kewenangan sepenuhnya

[30] *Ibid.*

kepada wajib pajak untuk melakukan penghitungan, perhitungan, penyetoran dan pelaporan pajak terutang secara mandiri.

2. Dasar Hukum dan Konsideran

Pemberian pengampunan pajak dilakukan berdasarkan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak yang ditetapkan dan diundangkan pada tanggal 18 April 1984 dan mulai berlaku pada tanggal ditetapkan. Dalam perjalanannya, ketentuan dalam keputusan presiden tersebut diubah dengan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nmor 72 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak. Perubahan ini dilakukan dengan pertimbangan bahwa dalam rangka pelaksanaan sistem perpajakan baru dipandang perlu memberikan perpanjangan batas waktu bagi wajib pajak untuk mendapatkan pengampunan pajak. Perpanjangan batas waktu tersebut dilakukan dari semula 31 Desember 1984 menjadi 30 Juni 1985.

Hal-hal yang belum cukup diatur berkenaan dengan pelaksanaan Keputusan Presiden Nomor 5 Tahun 1964 diatur lebih lanjut oleh Menteri Keuangan. Untuk itu Menteri Keuangan telah menerbitkan "Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 345/KMK.04/1984 tentang Pelaksanaan Pengampunan Pajak," yang ditetapkan pada tanggal 27 April 1984 dan mulai berlaku pada tanggal 18 April 1984.

Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak lahir dengan dasar pertimbangan:

a. Bahwa dengan Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-undang No.7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan Undang-undang No.8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, sistem perpajakan baru telah diciptakan guna meningkatkan peran serta masyarakat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional;

b. Bahwa untuk melaksanakan sistem perpajakan baru tersebut dengan baik diperlukan adanya pangkal tolak yang bersih berlandaskan kejujuran dan keterbukaan dari masyarakat; dan
c. Bahwa dalam rangka upaya untuk mencapai hal tersebut di atas, dipandang perlu untuk memberikan pengampunan di bidang perpajakan.

3. Determinan Pengambilan Kebijakan

Kebijakan pengampunan pajak pada tahun 1984 memiliki tujuan yang berbeda dengan periode pertama kebijakan pengampunan pajak pada tahun 1964 pada era Orde Lama. Apabila pada periode pertama kebijakan pengampunan pajak ditujukan untuk mengembalikan dana revolusi, maka kebijakan periode kedua saat Orde Baru dimaksudkan untuk menopang kebijakan reformasi sistem perpajakan di Indonesia dari yang sebelumnya menggunakan *official assesment system* menjadi *self-assesment system.*

Pada pelaksanaan pengampunan pajak tahun 1984 terjadi perpanjangan periode yang bertujuan memberikan kesempatan kepada para wajib pajak yang memang melakukan kesalahan dalam menghitung harta kekayaan untuk melakukan koreksi. Sebagai contoh, wajib pajak yang melaporkan harta kekayaan berdasarkan harga yang tertera dalam kwitansi, padahal seharusnya yang dilaporkan adalah harga yang berlaku saat itu. Meskipun sudah dilakukan perpanjangan, kebijakan pengampunan pajak ini tidak berjalan efektif karena keterbukaan akses informasi saat itu masih rendah sehingga respon masyarakat tidak bisa maksimal.

Dalam menunjang proses pelaksanaan pengampunan pajak ini, karena dianggap tidak berjalan dengan hasil yang memuaskan, pemerintah secara berturut-turut menerbitkan peraturan pelaksanaan kebijakan pengampunan pajak seperti Keputusan Menteri Keuangan Nomor 345/KMK.04/1984 tentang Pelaksanaan Pengampunan Pajak, Keputusan Menteri Keuangan No 966/KMK.04/1983 tentang Faktor Penyesuaian untuk Perhitungan Pajak Penghasilan. Kebijakan pengampunan pajak tahun 1984 juga

dilengkapi dengan Undang-undang Perpajakan Nomor 6, 7, dan 8 tahun 1983.[31]

Berdasarkan uraian pada bagian sebelumnya, jika disimpulkan maka latar belakang pemerintah menetapkan kebijakan pengampunan pajak pada tahun 1984 adalah sebagai berikut:[32]

a. Pemberlakuan sistem perpajakan baru di Indonesia yang diharapkan mampu mendorong masyarakat untuk turut berperan serta dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional.
b. Upaya pemerintah untuk menjawab keraguan masyarakat yang hendak membuka diri dalam melaporkan harta kekayaan mereka karena akibat hukum yang mungkin bisa ditimbulkan, sehingga perlu diberikan kepastian hukum yang menjamin tindakan tersebut sekaligus memberikan kontribusi bagi pendataan basis pajak nasional.
c. Pemerintah memerlukan dukungan dari masyarakat secara luas baik yang sudah maupun belum terdaftar sebagai wajib pajak untuk kepentingan pembangunan nasional.

C. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode III (2007)

Pada tahun 2007 pemerintah menerbitkan suatu kebijakan penghapusan sanksi perpajakan berupa bunga yang diberikan atas setiap pembetulan SPT Tahunan Pajak Penghasilan yang dilakukan oleh wajib pajak sampai dengan jangka waktu tertentu. Hal ini yang kemudian disimpulkan sebagai bentuk pengampunan pajak juga. Hanya saja memang berbeda dengan ketentuan pengampunan pajak pada tahun 1964 dan 1984, wajib pajak tidak perlu membayar uang tebusan tetapi hanya melunasi pokok pajak yang terutang sesuai ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

---

[31] Isep H. Insan & Tisha Nidia Maghijn, "Penerapan Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) di Indonesia Berdasarkan Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 Beserta Permasalahannya", dalam *Pakuan Law Review* 4, no. 2 (Juli-Desember 2018): 262.

[32] Direktorat Jenderal Pajak, *Petunjuk Pelaksanaan Pengampunan Pajak (KP.P.I) Dilengkapi Tata Cara Permohonan dan Fasilitas Penanaman Modal yang Berkaitan dengan Pengampunan, Penghapusan, Penyusutan, Pembebasan, dan Penghentian Pajak* (Surabaya: Sinar Wijaya, 1984), 3.

1. *Setting* Politik Ekonomi

Kebijakan pengampunan pajak pada periode ketiga diterbitkan pada masa pemerintahan Presiden Susilo Bambang Yudhoyuno (SBY). Kebijakan ekonomi pemerintah pada masa ini tidak bisa dilepaskan dari pandangan ekonomi presiden yang merupakan Pimpinan Partai Demokrat. Konsep ekonomi yang diusung adalah ekonomi kebangsaan dengan ciri-ciri: (1) mengedepankan kepentingan nasional, (2) terbuka terhadap ekonomi global, (3) orientasi bukan pada pertumbuhan namun pada pemerataan pertumbuhan ekonomi, dan (4) bersandar pada sumber daya nasional.[33] Konsep ini diimplementasikan dalam program-program perekonomian pemerintahan SBY secara sistematis untuk penguatan UKM, Koperasi, Perbankan Syariah, Pemberdayaan Sumber Daya Alam Nasional, Kesejahteraan Tenaga Kerja dan bidang vital lain yang terkait dengan pertumbuhan ekonomi.[34]

Meskipun presiden SBY menaruh perhatian terhadap perekonomian negara sebagaimana di atas, perekonomian Indonesia tidak bisa terbebas dari dampak perkembangan perekonomian global dan fluktuasi harga minyak dunia yang tidak terprediksi. Padahal faktor penting yang mempengaruhi kinerja perekonomian pemerintahan pada tahun 2005 hingga 2008 adalah dari sektor migas yang justru mengalami kenaikan harga. Naiknya harga minyak dunia ini berdampak pada banyak hal, seperti tekanan terhadap defisit anggaran, pengalokasian anggaran, stabilitas ekonomi makro, inflasi, dan bahkan kemiskinan. Kenaikan ini berdampak pada kenaikan harga bahan bakar minyak di Indonesia sebanyak tiga kali selama periode pemerintahan SBY pertama ini. Harga minyak naik secara terus-menerus dari sejak akhir 2004. Pada awal tahun 2005 harga minyak dunia mencapai harga 63-64 USD per barrel. Meroketnya harga minyak ini

[33] B. Setiawan dan B. Nainggolan, *Partai Partai Politik Indonesia: Ideologi dan Program 2004-2009* (Jakarta: Penerbit Kompas, 2004), 179.

[34] *Ibid.*, 180-81.

memberikan dampak serius pada perekonomian negara. Dampak ini bisa dilihat pada beberapa hal berikut:[35]

a. Anggaran pemerintah; harga minyak yang mencapai 60 an USD per barrel mengakibatkan beban subsidi negara meningkat menjadi lebih dari Rp 120 triliun;
b. Neraca pembayaran; permintaan yang tinggi di satu sisi di neraca perdagangan minyak, namun di sisi lain peningkatan defisit anggaran yang belum mencapai 1%, berdampak pada penurunan realisasi produksi dari 1,125 juta menjadi 1,06 juta. Situasi ini diperburuk dengan peningkatan tajam harga minyak. Akibatnya, defisit dalam neraca perdagangan minyak meningkat.
c. Nilai rupiah yang mengalami tekanan; permintaan yang tinggi untuk membeli minyak dengan menggunakan mata uang USD berdampak pada nilai rupiah sehingga menciptakan defisit pada anggaran dan membuat harga BBM menjadi naik.

Selain berdampak pada kondisi keuangan negara, kenaikan harga minyak dunia secara drastis juga berdampak pada kemiskinan. Jika dilihat, Garis Kemiskinan (GK) pada periode Februari 2005 hingga Maret 2006 misalnya, mengalami kenaikan angka sebesar 18,39%, yaitu Rp 129.108 per kapita per bulan menjadi Rp 152.847 per kapita per bulan. Peran komoditas bukan makanan (perumahan, sandang, pendidikan dan kesehatan) terlihat lebih kecil dibandingkan peran komoditas makanan, dalam tinjauan komponen Garis Kemiskinan (GK) yang terdiri dari Garis Kemiskinan Makanan (GKM) dan Garis Kemiskinan Bukan Makanan (GKBM). Peningkatan peranan GKM terhadap GK pada kurun waktu tersebut disebabkan oleh kenaikan harga kebutuhan pokok yang juga ditunjukkan oleh inflasi umum hingga 17,95% selama periode itu.[36]

Menyikapi kondisi di atas, pemerintah membuat paket reformasi kebijakan pada tahun 2006 yang diharapkan bisa menjadi

[35] Abimanyu, *Era Baru Kebijakan Fiskal*, 363-64.

[36] Badan Pusat Statistik, *Berita Resmi Statistik*, No. 47/IX/1 September 2006, diakses pada tanggal 16 November 2019.

solusi perekonomian. Ada tiga karakter yang melekat dengan kebijakan reformasi ini, yaitu: kebijakan ini tidak bersifat *bottom up* (*top down*) memiliki tujuan dalam jangka waktu yang ditetapkan secara spesifik, menyebutkan institusi pelaksana reformasi yang ditunjuk, dan kebijakan reformasi ini memiliki sub reformasi yang lebih detail dalam menetapkan target secara sistematis dan terukur melalui aksi yang konkrit. Kebijakan ini menunjukkan cakupan yang luas karena ada 85 usaha reformasi yang di antaranya mencakup UU Perpajakan Baru, UU Penanaman Modal, Amandemen UU Bea Cukai, dan Revisi UU Ketenagakerjaan. Sampai dengan akhir 2006, dari 85 langkah kebijakan baru 35 yang sudah diselesaikan.[37]

Pada ranah implementasi kebijakan reformasi di atas terlihat kurang berjalan dengan efektif karena persoalan pelik menyangkut kapasitas dan koordinasi antara kementerian dengan lambatnya progres di legislatif. Meskipun reformasi ini sudah digulirkan dengan manajemen stabilitas ekonomi makro cukup baik, persoalan ekonomi yang merupakan dampak kenaikan BBM tidak bisa teratasi dengan sepenuhnya. Karena kurang berhasilnya reformasi ekonomi di bidang perbaikan iklim investasi, pembangunan infrastruktur, serta reformasi perpajakan yang tidak menaikkan rasio penerimaan pajak terhadap PDB.[38] Pada saat memasuki tahun 2005, pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak menggulirkan fasilitas guna memberikan insentif kepada dunia usaha serta kebijakan reformasi pajak yang dilakukan pemerintah SBY memperoleh dukungan dari negara lain.[39]

---

[37] Hal Hill, "The Indonesian Economy: A Decade after the Crisis," *Paper Prepared for the Asian Economic Policy Review Conference on 'East Asia a Decade after the 1997-98 Crisis'* Tokyo, 1 Oktober 2006.

[38] Hal Hill, "The Indonesian Economy During the Yudhoyono Decade," dalam *The Yudhoyono Presidency: Indonesia's Decade of Stability and Stagnation* (Singapore: ISEAS Publishing, 2015).

[39] Dalam pertemuan Indonesia dengan negara-negara donor dan IMF pada 19 April 2006, permintaan Indonesia untuk bantuan jangka panjang dalam rangka reformasi pajak di Indonesia dikabulkan IMF dan sejumlah negara donor.

Oleh karena kondisi di atas, pada tahun 2007 pemerintah mengeluarkan kebijakan yang dikenal sebagai *sunset policy*. Kebijakan ini lahir dari penafsiran secara subjektif untuk mengukuhkan dan meyakini bahwa makna pasal 37A dipandang dan dipahami sebagai pengampunan pajak (*sunset policy*), yang dalam penuturan Darmin Nasution, dikarenakan jumlah pembayar pajak yang belum maksimal sehingga perlu menggelar program tersebut. Darmin mengemukakan bahwa jika dicermati penduduk Indonesia kurang lebih berjumlah 225 juta jiwa dan sebagian besar dari penduduk tersebut tentunya merupakan potensi sebagai wajib pajak. Namun ironisnya tahun 2004 jumlah wajib pajak/pembayar pajak hanya mencapai 3.670.060 jiwa dengan perincian 2.622.184 pembayar pajak orang pribadi dan 1.047.876 lainnya pembayar pajak badan. Sementara pada tahun 2008, telah bertambah dan tercatat ada 5,95 juta wajib pajak yang membayar pajak dalam jumlah kecil, dan ada 50.500 WAJIB PAJAK aktif yang menjadi andalan penerimaan negara dari sektor pajak, di mana 50.000 WAJIB PAJAK dilayani oleh 250 unit kantor pajak modern dan 500 WAJIB PAJAK dilayani oleh Pelayanan Pajak Besar dan LTO *(Large Tax Payer Officer)*.[40]

2. Dasar Hukum dan Konsideran

Ketentuan tentang penghapusan sanksi perpajakan dalam kebijakan periode ketiga diatur dalam Undang-undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang No.6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu dalam Pasal 37A. Aturan dalam Pasal 37A ini lebih dikenal sebagai kebijakan *sunset policy* (kebijakan layaknya matahari terbenam).

Pasal 37A Undang-undang KUP dimunculkan pada Undang-undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Undang-undang No. 28 Tahun 2007 merupakan salah satu tonggak perubahan yang mendasar dari reformasi perpajakan

[40] Darmin Nasution, *Kompas,* 15 Juli 2008.

di Indonesia. Di antara tujuan yang melekat dengan penerbitan undang-undang ini adalah untuk menciptakan rasa berkeadilan bagi wajib pajak, peningkatan pelayanan perpajakan, pemberian kepastian hukum dalam penegakan perpajakan, dan peningkatan keterbukaan informasi dalam administrasi perpajakan yang bisa berdampak pada kepatuhan wajib pajak yang pada akhirnya bisa meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak. Kebijakan *sunset policy* sebagaimana tertuang dalam Undang-undang No. 28 Tahun 2007 diterbitkan dalam rangka untuk menghadapi krisis global melalui penguatan data basis perpajakan nasional sehingga menopang penerimaan negara dari sektor perpajakan menjadi stabil.

Ada beberapa landasan hukum yang dijadikan pijakan oleh pemerintah dalam menetapkan kebijakan pengampunan pajak yang dikenal dengan *sunset policy*. Landasan tersebut tertuang dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu:

> "(a) Bahwa dengan Undang-undang No.6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-undang No.7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, dan Undang-undang No.8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, telah diciptakan sistem perpajakan baru guna meningkatkan peran serta masyarakat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional; (b) Bahwa untuk melaksanakan sistem perpajakan baru tersebut dengan baik, diperlukan adanya pangkal tolak yang bersih berlandaskan kejujuran dan keterbukaan dari masyarakat; (c) Bahwa dalam rangka upaya untuk mencapai hal tersebut di atas, dipandang perlu untuk memberikan pengampunan di bidang perpajakan."

3. Determinan Pengambilan Kebijakan

Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan bahwa Direktorat Jenderal Pajak memiliki kewenangan untuk menghimpun data perpajakan dan

mewajibkan kepada seluruh instansi pemerintah, maupun swasta untuk memberikan data terkait kewajiban perpajakan mereka kepada Direktorat Jenderal Pajak. Ketentuan ini memberikan kemungkinan bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk mengetahui ketidakbenaran yang mungkin terjadi dalam pemenuhan kewajiban perpajakan yang dilaksanakan oleh mereka. Agar masyarakat terhindar dari pengenaan sanksi perpajakan yang timbul akibat ketidakpatuhan masyarakat dalam melaksanakan kewajiban perpajakan secara benar, Direktorat Jenderal Pajak pada tahun 2007 memberikan kesempatan kepada para wajib pajak untuk memulai memenuhi kewajiban mereka dengan benar. Oleh karena itu, dibuatlah kebijakan yang mengatur hal tersebut berlaku sejak 1 Januari 2008 hingga 31 Desember 2008 yang dikenal dengan istilah *"sunset policy",* sebuah kebijakan pengampunan pajak ketiga di Indonesia.

Apabila mengamati pertimbangan pemerintah serta perkembangan kondisi ekonomi nasional saat kebijakan pengampunan pajak pada periode ketiga ini, setidaknya ada dua hal yang melatarbelakangi penerbitan kebijakan *sunset policy* tahun 2007/2008 ini, yaitu:

a. masih rendahnya penerimaan pendapatan negara dari sektor pajak; dan
b. masih rendahnya *tax ratio* Indonesia yang baru mencapai 13% dari GDP (*Gross Domestic Bruto*) jika dibandingkan beberapa negara ASEAN seperti Malaysia dan Singapura pada saat itu yang telah mencapai 20%, sementara negara-negara maju di dunia seperti Amerika Serikat mencapai 26,9% dan Inggris 39%.

Penjelasan dengan melihat konteks ekonomi nasional di atas sejalan dengan pandangan Melchias Mekeng dalam Mulyono yang menyatakan bahwa latar belakang diterapkannya kebijakan pengampunan pajak pada periode ini adalah rendahnya *tax ratio*.

> "Faktor utama yang melatarbelakangi kebijakan *sunset policy* ini secara makro adalah rendahnya *tax ratio*. Diharapkan dengan semakin banyak Wajib Pajak yang

> mendaftarkan diri, maka *tax ratio* akan meningkat. Hal ini sejalan dengan aspirasi DJP yang menginginkan *tax ratio* yang tertinggi dengan melakukan proses ekstensifikasi. Salah satu cara ekstensifikasi itu adalah memberikan kemudahan-kemudahan pada orang yang ingin mendaftarkan sebagai wajib pajak."[41]

Djonifar Abdul Fatah dari DJP juga menyatakan hal yang sama dengan pernyataan Mekeng di atas, namun dengan perspektif yang berbeda bahwa DJP. Ia memandang bahwa *sunset policy* sudah cukup baik untuk mendukung upaya meluaskan basis pajak dan harapan meningkatkan *tax ratio* semaksimal dan seoptimal mungkin.

Perbandingan *tax ratio* pada saat kebijakan *sunset policy* ini diterapkan dan pada tahun sebelumnya maka memperlihatkan adanya peningkatan dari tahun 2007-2008 sebesar 0.87% dari 12.43% menjadi 13.30%. Artinya, kebijakan ini telah mampu meningkatkan *tax ratio* dari tahun sebelumnya.

D. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode IV (2009)

1. *Setting* Politik Ekonomi

Situasi perekonomian global yang sedang mengalami tekanan krisis berdampak pada kondisi perekonomian nasional Indonesia yang dihadapkan pada tantangan yang tidak sederhana selama tahun 2009. Dampak krisis perekonomian global ini mencapai puncaknya pada triwulan ke empat tahun 2018. Dampak ini secara langsung terjadi pada tingginya risiko di sektor keuangan, kegiatan ekonomi dalam sektor ekonomi riil domestik, stabilitas moneter dan stabilitas keuangan seperti yang terjadi pada triwulan pertama tahun 2009 yang mengalami tekanan berat. Pertumbuhan ekonomi juga mengalami tren menurun akibat kontraksi ekspor barang dan jasa yang cukup dalam sehingga kepercayaan pelaku ekonomi di

[41] Budi Mulyono, *Sunset Policy di Indonesia: Beberapa Manfaat dan Kelemahan dalam Implementasinya* (Jakarta: Program Pascasarjana Universitas Indonesia, 2008), 3.

sektor keuangan dan ekonomi riil menurunkan berbagai kinerja produktif yang telah dicapai pada sebelumnya.[42]

Untuk menghadapi tantangan tersebut, pemerintah berupaya menjaga stabilitas ekonomi makro dan sistem keuangan, serta menghalau kemungkinan turunnya pertumbuhan ekonomi melalui sejumlah kebijakan stimulus fiskal dan moneter. Kebijakan-kebijakan yang diambil pada tahun 2009 pada dasarnya merupakan kebijakan lanjutan dari rangkaian kebijakan yang telah dikeluarkan oleh pemerintah pada triwulan ke empat tahun 2008.[43] Termasuk di dalam kebijakan yang merupakan lanjutan dari kebijakan di tahun-tahun sebelumnya adalah kebijakan dalam bidang pajak berupa Undang-undang No. 16 Tahun 2009.

2. Dasar Hukum dan Konsideran

Adapun pertimbangan yang dijadikan dasar dalam memberlakukan kebijakan di periode ini sebagaimana yang dijelaskan dalam Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-undang adalah sebagai berikut:

> "(a) Bahwa dalam rangka menghadapi dampak krisis keuangan global, sangat mendesak untuk memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil; (b) Bahwa pelaksanaan pasal 37A ayat (1) Undang-undang No.28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sangat efektif untuk memperkuat basis perpajakan Nasional; (b) Bahwa karena masih banyak masyarakat yang ingin memanfaatkan fasilitas pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi perpajakan sebagaimana diatur dalam pasal 37A ayat (1) Undang-

[42] Tim Penyusun, *Ringkasan Eksekutif Laporan Perekonomian Indonesia Tahun 2009*, (Jakarta: Direktorat Riset Ekonomi dan Kebijakan Moneter Bank Indonesia, 2009), 1-7.

[43] *Ibid.*

> undang No.28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sehingga Presiden menetapkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang memberikan perpanjangan waktu yang merupakan langkah tepat untuk memperkuat basis perpajakan nasional; (c) Bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a, huruf b, dan huruf c perlu menetapkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-undang."

Selain beberapa pertimbangan di atas, dalam ketentuan umum yang diuraikan di dalam Penjelasan atas Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-undang, juga diuraikan dengan jelas terkait beberapa tujuan diberlakukannya ketentuan ini, yaitu: untuk menciptakan suasana berkeadilan, peningkatan pelayanan perpajakan, pemenuhan unsur dasar hukum berupa kepastian hukum dalam penegakan perpajakan, dan meningkatkan keterbukaan administrasi dalam sistem perpajakan sehingga mampu meningkatkan perolehan negara dari sektor perpajakan.

Dasar hukum lain yang dijadikan landasan penerbitan kebijakan pengampuan pajak pada periode ini adalah "Pasal 37A ayat (1) Undang-undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga ayat (1) Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan", yang memuat ketentuan khusus pemberian pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak bagi wajib pajak agar lebih terbuka

dan jujur dalam memenuhi kewajiban perpajakan yang sudah berlalu serta dalam menyampaikan pembetulan SPT Penghasilan.

3. Determinan Pengambilan Kebijakan

Semula penerapan Pasal 37A Undang-Undang KUP berlaku sampai 31 Desember 2008. Dalam praktik penerapan Pasal 37A ini, ternyata banyak masyarakat yang ingin memanfaatkan fasilitas pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi perpajakan, sementara batas waktu penerapannya sangat terbatas. Karena itu pemerintah memandang perlu memperpanjang waktu pelaksanaan ketentuan Pasal 37A ayat (1) Undang-undang KUP dengan menetapkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang (PERPPU) No. 5 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-Undang No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

PERPPU No. 5 Tahun 2008 lahir dikarenakan menjelang berakhirnya jangka waktu pemberian fasilitas pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 37A ayat (1) Undang-undang KUP. Tampaknya masih banyak masyarakat yang ingin memanfaatkan fasilitas dimaksud, namun mengalami kendala kurangnya waktu dalam mempersiapkan penyampaian pembetulan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan. Berdasarkan PERPPU No. 5 Tahun 2008, jangka waktu wajib pajak untuk menyampaikan pembetulan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebelum tahun 2007 diperpanjang menjadi paling lambat tanggal 28 Febuari 2009. PERPPU No. 5 Tahun 2008 kemudian ditetapkan sebagai Undang-Undang berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 5 Tahun 2008 No. 5 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-undang No. 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang.[44]

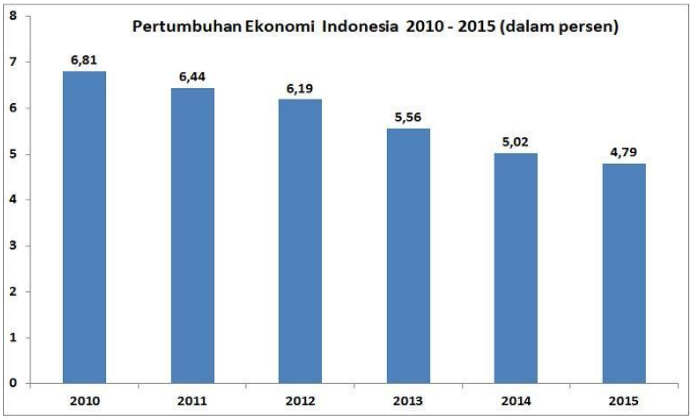
[44] Siahaan, *Tax Amnesty*, 19-20.

E. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode V (2015)

1. *Setting* Politik Ekonomi

Kebijakan pengampunan pajak pada tahun 2015 lebih sering disebut dengan istilah *reinventing policy*. Jika kebijakan ini dihubungkan dengan periode pemerintahan yang sedang berlangsung saat kebijakan dikeluarkan, kebijakan yang diterbitkan oleh Menteri Keuangan Bambang Brodjonegoro ini sesungguhnya merepresentasikan kebijakan di tahun awal Pemerintahan Presiden Joko Widodo sejak satu tahun sebelumnya setelah terpilih menjadi Presiden RI.

Pada tahun 2015, setahun sejak presiden Jokowi terpilih menjadi Presiden RI, pertumbuhan ekonomi Indonesia terlihat melambat jika dibandingkan dengan pertumbuhan ekonomi pada lima tahun sebelumnya sejak tahun 2010. Pertumbuhan ekonomi Indonesia tahun 2015 hanya mencapai 4,79%. Oleh karena itu, pertumbuhan ekonomi Indonesia tahun 2015 dengan mengacu pada data Badan Pusat Statistik (BPS) merupakan pertumbuhan ekonomi yang terendah dalam enam tahun terhitung dari tahun 2010 hingga 2015. Walaupun jika berdasarkan data grafik BPS di bawah ini maka pertumbuhan ekonomi Indonesia dari tahun 2010 sampai dengan 2015 mengalami penurunan secara terus-menerus.



Kondisi perekonomian Indonesia di atas juga diakui oleh Gubernur Bank Indonesia, yang saat itu dijabat oleh Agus Martowartojo, bahwa tahun 2015 merupakan tahun yang penuh

tantangan dan ujian bagi perekonomian Indonesia. Martowartojo mengatakan,

> "Tekanan terhadap stabilitas ekonomi tahun ini begitu kuat, muncul dari segala arah, dan seakan-akan sebagai sebuah dimensi konstan yang terus menerus mengikuti langkah kita."[45]

Keterpurukan kondisi ekonomi Indonesia pada tahun 2015 bisa jadi disebabkan oleh pengaruh gejolak perekonomian global. Karena dalam ranah global pada tahun 2015 negara-negara berkembang yang mengandalkan pemasukan negara dari komoditas yang bersumber dari Sumber Daya Alam, termasuk Indonesia, tengah mengalami resesi ekonomi. Pada tahun ini pula otoritas keuangan Tiongkok tanpa diduga sebelumnya ternyata pada Agustus 2015 melakukan devaluasi mata uang Yuan yang memberikan dampak gejolak pasar keuangan global. Perubahan fundamental perekonomian global ini membawa kepada satu kondisi di mana arus modal investasi ke negara-negara berkembang mengalami penurunan termasuk ke Indonesia. Bahkan pembalikan modal asing juga menekan hampir seluruh mata uang termasuk rupiah.[46]

Situasi perekonomian global yang berdampak pada kondisi perekonomian nasional juga semakin diperburuk dengan menurunnya harga komoditas dan energi pada 2015. Akibatnya, ekspor dan konsumsi rumah tangga terpukul. Keseluruhan kondisi ini yang menjadikan pertumbuhan ekonomi nasional mencapai titik terendah pada 2015. Oleh karena keseluruhan situasi perekonomian ini, kondisi keuangan negara terdampak secara langsung.[47]

---

[45] Sakina Rakhma Diah Setiawan, "2015, Tahun Ujian Ekonomi Indonesia", diakses melalui https://ekonomi.kompas.com/read/2015/11/25/112900726/2015.Tahun.Ujian.Ekonomi.Indonesia, diakses pada 8 Maret 2020.

[46] Tentang kondisi perekonomian Indonesia di tengah perekonomian global, baca Bank Indonesia, *Bersinergi Mengawal Stabilitas, Mewujudkan Reformasi Struktural: Laporan Perekonomian Indonesia 2015* (Jakarta: Bank Indonesia, 2015), 7-20.

[47] Tentang kondisi keuangan negara, baca *Ibid.*, 105-06.

Oleh karena kondisi di atas, akhirnya arah kebijakan politik dan ekonomi pemerintahan Kabinet Kerja Pemerintahan Joko Widodo ini didesain menjadi lebih berorientasi pada pengembangan dunia usaha sebagai strategi untuk memajukan dan meningkatkan perekonomian nasional di tengah perekonomian global. Selain itu arah kebijakan ini juga dijelaskan oleh latar belakang Presiden Joko Widodo yang berasal dari dunia bisnis. Di antara realisasi visi kebijakan pemerintahan Jokowi tersebut adalah kebijakan yang dikeluarkan yang lebih menaruh perhatian lebih pada bidang investasi dalam rangka menggenjot pertumbuhan ekonomi Indonesia yang mengalami keterpurukan tahun 2015.

Dengan demikian, meski tren investasi global ke negara berkembang berjalan menurun, tren investasi dalam ranah nasional mampu bergerak secara positif pada dua tahun pertama pemerintahan Jokowi (2014-2016). Salah satu variabel penting yang menentukan tren positif ini adalah keluarnya Peraturan Presiden No. 39 Tahun 2014 tentang Daftar Bidang Usaha Terbuka dan Tertutup Bagi Investasi Asing, di mana dalam Perpres ini banyak dilakukan penambahan bidang usaha yang terbuka bagi investasi asing. Dampak positif dari kebijakan ini bagi perekonomian nasional yang bisa dirasakan pada tahun 2015 adalah realisasi investasi asing naik menjadi Rp. 403,86 triliun dari tahun sebelumnya sebesar Rp. 354,91 triliun. Sedangkan PMDN naik menjadi Rp.179,47 triliun dari tahun sebelumnya sebesar Rp. 156,13 triliun.

Tren peningkatan investasi tersebut (PMDA dan PMA) di atas yang bisa digarisbawahi adalah bahwa pemerintah Indonesia dalam menghadapi pemberlakuan Masyarakat Ekonomi ASEAN (MEA) tampil dengan respons cepat dan konstruktif bagi perekonomian nasional khususnya dengan menerbitkan serial paket kebijakan ekonomi.[48] Sejak tahun 2014 sampai dengan 2018, paling tidak sudah dikeluarkan sekitar 18 paket kebijakan ekonomi

[48] Tentang respon Pemerintah Indonesia menghadapi MEA, lihat *Ibid.*, 21-34.

oleh pemerintahan Presiden Jokowi. Keseluruhan kebijakan yang dikeluarkan tersebut menggambarkan bahwa paket-paket kebijakan ekonomi pemerintahan Presiden Jokowi berorientasi memberikan kemudahan berinvestasi, seperti pelayanan kemudahan berinvestasi, memangkas jalur birokrasi perijinan, serta upaya-upaya menghilangkan hambatan-hambatan ekonomi yang sering dikeluhkan oleh para investor, baik dari dalam negeri maupun investor asing.

Tahun 2014-2015 di mana sedang berlangsung Pilpres dan tahun awal pemerintahan Presiden Jokowi sejak terpilih menjadi Presiden RI di Pilpres 2014 merupakan tahun politik. Kondisi politik tersebut turut mempengaruhi iklim investasi selain juga adanya pengaruh perekonomian global. Oleh karenanya, ketika pemerintah menerbitkan paket kebijakan ekonomi yang secara khusus mengatur tentang kekhawatiran-kekhawatiran pada investor terhadap risiko politik yang mungkin terjadi, paket kebijakan ini paling tidak telah bisa menjawab dan mendefinisikan risiko secara lebih detail bagi para investor. Seperti risiko keuangan atau kehilangan personel yang disebabkan oleh faktor-faktor non-market seperti makro ekonomi dan kebijakan sosial seperti fiskal, moneter, perdagangan, investasi, industri, penghasilan, tenaga kerja, dan pengembangan, atau kejadian yang berhubungan dengan ketidakstabilan politik seperti terorisme, kerusuhan, dan perang sipil.

2. Dasar Hukum dan Konsideran

Kebijakan periode kelima diberlakukan dengan mengacu pada pasal 36 ayat 1 huruf a UU KUP yang menyatakan bahwa Direktur Jenderal Pajak diberikan kewenangan untuk mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya. Selanjutnya, untuk memberi dasar hukum yang jelas akan adanya pengampunan pajak berdasarkan

wewenang yang dimiliki Dirjen Pajak tersebut, pemerintah mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.03/2015 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi Atas Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan, Pembetulan Surat Pemberitahuan, dan Keterlambatan Pembayaran atau Penyetoran Pajak. Kebijakan ini dibuat dalam rangka melakukan pembinaan terhadap wajib pajak dan untuk mendorong wajib pajak menyampaikan SPT, membayar, dan menyetorkan kekurangan pembayaran pajak dalam SPT serta melaksanakan pembetulan SPT di tahun 2015. Adapun pertimbangan pemerintah dalam membuat kebijakan pengampunan pajak di tahun 2015 sebagaimana tertuang dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.03/2015 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi Atas Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan, Pembetulan Surat Pemberitahuan, dan Keterlambatan Pembayaran atau Penyetoran Pajak adalah sebagai berikut:

> "(a) Bahwa dalam rangka melakukan pembinaan terhadap wajib pajak terhadap wajib pajak dan untuk mendorong Wajib Pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan, membayar atau menyetorkan kekurangan pembayaran pajak dalam Surta Pemberitahuan, serta melaksanakan pembetulan Surat Pemberitahuan di tahun 2015 sebagai upaya untuk meningkatkan penerimaan negara dan membangun basis perpajakan yang kuat, diperlukan adanya instrumen kebijakan di bidang perpajakan; (b) bahwa berdasarkan Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, Direktur Jenderal Pajak diberikan kewenangan untuk mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya."

3. Determinan Pengambilan Kebijakan

Mengingat target penerimaan pajak (*tax ratio*) di negara Indonesia terus meningkat dari tahun ke tahun berbagai upaya harus dilakukan pemerintah untuk mewujudkan harapan tersebut. Namun, sebelumnya, melalui penelitian Firdaus diperoleh informasi bahwa dibandingkan dengan negara tetangga, rasio penerimaan pajak (*tax ratio*) di Indonesia hanya sebesar 11,9% dari Produk Domestik Bruto (PDB) sehingga tergolong masih rendah. Memang sejatinya, sejak tahun 2012 hingga 2014 rasio pajak Indonesia hanya 11,9%, di mana angka tersebut jauh lebih rendah dibandingkan dengan Singapura 14%, Filipina 12,9%, Thailand 16,5%, dan Malaysia 16,1%.[49] Akibat rendahnya *tax ratio* tersebut, pemerintah melanjutkan reformasi pajak untuk meningkatkan penerimaan pajak dengan menetapkan tahun pembinaan Wajib Pajak pada tahun 2015, tahun 2016 ditetapkan sebagai tahun penegakan hukum, dan tahun rekonsiliasi pada tahun 2017 sebagai amanat Presiden Joko Widodo.

Upaya menyukseskan tahun pembinaan wajib pajak pada tahun 2015, pemerintah menerapkan beberapa kebijakan yang salah satunya dengan dikeluarkannya PMK No. 91/PMK.03/2015 yang dikenal dengan *reinventing policy* atau *sunset policy* jilid II. Melalui program *reinventing policy* ini, wajib pajak diberi kesempatan untuk membetulkan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan PPh untuk Tahun Pajak 2014 dan sebelumnya dan/atau SPT Masa baik PPh maupun PPN/PPnBM untuk Masa Pajak Desember 2014 dan sebelumnya. Sepanjang hal itu dilakukan di tahun 2015, wajib pajak berhak memperoleh pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi seperti yang telah diatur dalam PMK tersebut.

Pemerintah sepertinya meyakini kebijakan *reinventing policy* ini akan berhasil dikarenakan berkaca pada kebijakan tahun 2007 di mana target penerimaan pajak berhasil mencapai angka di atas target yakni sebesar 106,84% (target Rp. 534.520 triliun,

[49] Firdaus, "Mengungkap Ketidakefektifan Reinventing", 120.

tercapai Rp. 571.106 triliun). Realisasi penerimaan tahun 2008 tersebut merupakan satu-satunya pencapaian yang melebihi target penerimaan pajak dalam 10 tahun terakhir.

Melihat keberhasilan tersebut, setelah dikeluarkannya PMK No. 91/PMK.03/2015 pada pertengahan tahun 2015, pemerintah kembali mengembangkan sayap kebijakan *reinventing policy* dengan menyelesaikan payung hukum sebagai dasar pelaksanaan kebijakan *reinventing policy*. Kebijakan ini dimaksudkan untuk membantu pencapaian target penerimaan pajak dalam APBN Perubahan 2015 yang ditetapkan sebesar Rp. 1.294,26 triliun.[50]

Jika mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.03/2015 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi Atas Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan, Pembetulan Surat Pemberitahuan, dan Ketelambatan Pembayaran atau Penyetoran Pajak, tujuan akhir kebijakan di periode ini adalah meningkatkan penerimaan negara dan membangun basis perpajakan yang kuat. Penerbitan PMK ini semakin membuka jalan untuk menciptakan tahun 2015 sebagai Tahun Pembinaan Wajib Pajak.

Program penghapusan sanksi administrasi merupakan salah satu program unggulan dalam rangka tahun pembinaan wajib pajak. Tujuan dari dilaksanakannya program tahun pembinaan wajib pajak 2015 tidak lain adalah untuk memberikan kesadaran kepada para wajib pajak agar dapat melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan benar. Istilah Tahun Pembinaan Wajib Pajak merupakan awal dari serangkaian perencanaan jangka panjang yang dikelola oleh Dirjen Pajak.

Pada tahun pembinaan ini, wajib pajak yang selama ini dinilai kurang patuh diharapkan dapat menjadi lebih patuh sebelum diterapkannya Tahun Penegakan Hukum di 2016. Kebijakan penghapusan/pengurangan sanksi administrasi pajak diharapkan mampu meningkatkan kepatuhan formal wajib pajak dalam hal

[50] *Ibid*.

penyampaian SPT dan kepatuhan material dengan pembetulan SPT yang belum benar menjadi benar.

Pemerintah telah memberikan kesempatan seluas-luasnya dan mendorong wajib pajak untuk mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP, menyampaikan SPT, membetulkan SPT serta melakukan pembayaran pajak. Kesempatan untuk mendapatkan pengurangan sanksi adminstrasi ini sudah selayaknya digunakan dengan baik oleh wajib pajak, karena dengan memanfaatkan fasilitas ini, wajib pajak tentu memperolah manfaat ekonomis dari penghapusan atau pengurangan sanksi adminitrasi yang dikenakan terhadap dirinya. Selain itu, pemerintah juga berharap sudah saatnya dan selayaknya seluruh wajib pajak memberikan kontribusi bagi negara Indonesia dan memberikan dukungan untuk menyukseskan Tahun Pembinaan Wajib Pajak 2015, dan menyukseskan agenda pembangunan secara luas.

Penerapan *reinventing policy* ini dimulai pada bulan Mei 2015 dan berakhir pada 31 Desember 2015 ini. Ini menunjukkan adanya pertimbangan pragmatis yang menjadi determinan utama sehingga kebijakan ini dikeluarkan, yaitu untuk mendongkrak penerimaan negara dari sektor pajak dan pendisiplinan wajib pajak. Hal ini sesungguhnya juga dituangkan dalam salah satu konsideran kebijakan ini, yaitu menimbang bahwa dalam rangka melakukan pembinaan wajib pajak dan untuk mendorong wajib pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan, membayar, atau menyetorkan kekurangan pembayaran pajak dalam Surat Pemberitahuan, serta melaksanakan pembetulan Surat Pemberitahuan di tahun 2015 sebagai upaya untuk meningkatkan penerimaan negara dan membangun basis perpajakan yang kuat diperlukan adanya instrumen kebijakan di bidang perpajakan. Untuk itu, kebijakan *reinventing policy* ini dikeluarkan sebagai instrumen yang dimaksud.

F. Kebijakan Pengampunan Pajak Periode VI (2016)

Kebijakan pengampunan pajak tahun 2016 mendapatkan perhatian serius dari masyarakat, badan hukum, dan berbagai negara

yang menjadi tempat penyimpanan aset kekayaan warga negara Indonesia. Hal ini ditengarai bukan hanya pada segmentasi target yang lebih luas namun juga dikarenakan format hukum pengaturannya yang jauh lebih ketat jika dibandingkan program pengampunan pajak sebelumnya, karena kebijakan pengampunan pajak pada tahun 2016 ini dituangkan langsung dalam undang-undang. Oleh karena itu, program pengampunan pajak pada periode ini memiliki dasar legalitas paling kuat jika dibandingkan dengan empat periode sebelumnya.[51]

1. Setting Politik Ekonomi

Kebijakan pengampunan pajak yang keenam, yaitu tahun 2016, merupakan kebijakan yang diambil oleh Presiden Jokowi dengan persetujuan dan pengesahan dari DPR, karena berbentuk undang-undang. Pemerintahan Jokowi dengan Kabinet Kerja yang dibentuk menjalankan agenda-agenda kebijakan untuk mereformasi perekonomian nasional di antaranya yang paling utama adalah percepatan pembangunan infrastruktur.

Dalam rangka menopang agenda pembangunan dalam bidang infrastruktur yang membutuhkan pembiayaan besar maka pemerintahan Presiden Jokowi menciptakan ruang fiskal lewat reformasi fiskal yang dilakukan tidak lebih dari sebulan sejak Jokowi dilantik menjadi Presiden Republik Indonesia. Reformasi ini dilakukan dengan memotong subsidi bahan bakar minyak (BBM) agar beban fiskal terkurangi. Oleh karena itu, pada tanggal 18 November 2014 pemerintah menaikkan harga BBM bersubsidi atau premium menjadi Rp 8.500 per liter dan harga Solar Rp 7.500 per liter. Bahkan bersamaan dengan jatuhnya harga minyak dunia, Presiden Jokowi memanfaatkan momentum itu untuk menghapus subsidi premium itu dan memberikan subsidi hanya Rp 1.000 untuk solar per liternya, serta menggunakan mekanisme pasar dalam menentukan harga BBM.

---

[51] S. Isra, *Keterangan Ahli PUU Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Lihat Salinan Putusan Nomor 63/PUU-XIV/2016* (Jakarta: MK RI, 2016), 251.

Meskipun agenda reformasi ekonomi itu sempat menghadirkan kepercayaan masyarakat terhadap komitmen pemerintah untuk membangun perekonomian secara serius, kondisi ini tidak berjalan lama. Karena pada tahun 2015 pertumbuhan ekonomi mengalami pelambatan sampai berada pada titik terendah pada triwulan ke dua, yaitu 4,7%. Ada banyak pendapat umum para ekonom yang menguraikan tentang faktor yang melatarbelakangi kondisi itu. Paling tidak dalam pengamatan penulis, ada dua faktor, yaitu perbaikan iklim investasi di Indonesia belum dilakukan oleh pemerintah hingga pertengahan tahun 2015, dan semakin restriktifnya proses perdagangan melalui penggunaan hambatan non tarif dalam berbagai bentuk regulasi untuk ekspor dan impor.

Kondisi perekonomian di atas mendorong Presiden Jokowi untuk mengambil keputusan segera menentukan kebijakan strategis dengan meluncurkan Paket Kebijakan Ekonomi (PKE) pada bulan September 2015. Sampai dengan bulan Juni 2016 Presiden Jokowi telah mengeluarkan 12 paket kebijakan ini yang masing-masing kebijakan dimaksudkan untuk menyelesaikan persoalan kebijakan yang berbeda-beda. Pemerintah memiliki target; yaitu, 12 kebijakan itu akan menghasilkan 203 regulasi yang terdiri dari 154 Peraturan Menteri dan 49 Peraturan Presiden yang menggantikan regulasi yang dinilai bermasalah. Sampai dengan Juni 2016, kurang lebih 98% regulasi yang ditargetkan bisa diselesaikan.

Meskipun demikian, pemerintah tidak bisa menjadikan sektor ekspor sebagai sumber pertumbuhan ekonomi nasional karena kondisi perekonomian global yang melaju secara lambat dan masih rendahnya harga komoditas. Penerimaan pajak pada beberapa tahun terakhir yang masih rendah juga menjadikan belanja pemerintah tidak bisa diandalkan. *Tax ratio* nasional Indonesia menunjukkan angka hanya 10-11% dari PDB. Oleh karena itu, dalam rangka menaikkan jumlah penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian serta meningkatkan kepatuhan masyarakat dalam pelaksanaan kewajiban pajak, pemerintah bersama dengan DPR memutuskan RUU Pengampunan Pajak untuk diterbitkan menjadi sebuah undang-undang yang selanjutnya

dikenal sebagai undang-undang tentang Pengampunan Pajak yang menuai kontroversi di tengah publik.[52]

Sebelum lahirnya Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak sebagai dasar pemberlakuan berjalannya kebijakan pengampunan pajak tahun 2016, kebijakan ini terlebih dahulu diawali dengan Tahun Pembinaan Wajib Pajak 2015. Kebijakan Tahun Pembinaan Wajib Pajak didasari pada Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang diperkuat dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 91/PMK.03/2015 serta Peraturan Menteri Keuangan No. 29/PMK.03/2015.

Berbagai strategi kebijakan perpajakan yang dilakukan oleh pemerintah didasari atas tingkat pertumbuhan ekonomi Indonesia yang belum sejalan dengan berbagai agenda pembangunan dan pemenuhan kebutuhan investasi di berbagai sektor. Tidak hanya di Indonesia, yang menjadikan pajak sebagai sumber pembiayaan terbesar pembangunan, di berbagai negara penerimaan pajak juga menjadi tumpuan pembangunan.[53]

Pendapatan negara tahun 2014 mencapai 1.537,2 triliun atau 94% dari rencana dalam APBN-P sebesar 1.246,1 triliun dan penerimaan pajak menyumbang angka 1.143,3 triliun atau 91,7% dari target sebesar 1.246,1 triliun. Pendapatan negara tahun 2015 sebesar 1.492,5 triliun atau 84,7% dari APBN-P sebesar 1.761,6 triliun dengan penerimaan pajak mencapai 1.235,8 triliun atau 83%

---

[52] Puncak dari polemik Undang-undang Pengampunan Pajak ini adalah diujikannya Undang-undang ini di Mahkamah Konstitusi sebagai tindak lanjut permohonan uji materi yang diajukan oleh Serikat Perjuangan Rakyat Indonesia, Yayasan Satu Keadilan, Dewan Pengurus Pusat Serikat Buruh Sejahtera Indonesia, dan Konfederasi Serikat Pekerja Indonesia dan seorang warga bernama Leni Indrawati. Baca, Agnes Harvelian, "Implikasi Hukum dan Legalitas *Tax Amnesty* terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak", *Jurnal Yudisial* 10, no. 3 (Desember 2017): 279-93.

[53] H.S. Luitel, *Is Tax Amnesty A Good Policy?* (London: Lexington Books, 2014), 1.

dari APBN-P 1.489,3 triliun.[54] Pendapatan negara tahun 2016 sebesar 1.551,8 triliun hanya 86,9% dari target APBN-P sebesar 1.786,2 triliun dengan penerimaan pajak mencapai 1.104,9 triliun hanya 81,5% dari target 1.355,2 triliun.[55]

Pendapatan negara masih bergantung pada sektor penerimaan pajak. Kendati demikian, realisasi penerimaan pajak masih belum sesuai dengan target dan kebutuhan belanja negara. Dalam kurun waktu 10 tahun terakhir realisasi penerimaan pajak selalu di bawah target (kecuali tahun 2008) dengan pencapaian *tax ratio* 11-13%.[56] *Tax ratio* digunakan untuk mengukur perbandingan antara penerimaan pajak dengan *Gross Domestic Product* (GDP) suatu negara. Bahkan di awal tahun 2017, Menteri Keuangan Republik Indonesia merilis *tax ratio* Indonesia di bawah 11% dan menjadi angka terendah di dunia. Berdasarkan data yang dipublikasi oleh Heritage Foundation yang berbasis di Washington DC, Amerika Serikat, *Tax ratio* Denmark mencapai 50.9%, Perancis 45.2%, Brunei Darusalam 33.1%, Australia 27.5%, Papua New Guinea 23.5%, Vietnam 18.2%, dan Malaysia 14.8%.

Rendahnya *tax ratio* Indonesia dipengaruhi oleh tingkat kepatuhan wajib pajak yang masih rendah. Pada tahun 2015 wajib pajak yang terdaftar mencapai 30.044.103 wajib pajak. Menurut data Badan Pusat Statistik, hingga tahun 2013 populasi masyarakat Indonesia yang bekerja mencapai 93,72%. Jumlah ini menunjukkan bahwa baru 29,4% dari jumlah penduduk Indonesia yang bekerja dan berpenghasilan sudah terdaftar sebagai wajib pajak.[57]

---

[54] Kementerian Keuangan RI [Kemenkeu]. (tt). Diakses dari https://www.kemenkeu.go.id/Berita/realisasi-pendapatan-negara-tahun-2014-capai-rp15372-triliun.

[55] Direktorat Jenderal Pajak Kementrian Keuangan [Dirjen Pajak]. (2016). Diakses dari http://www.pajak.go.id.

[56] "Kinerja Penerimaan Pajak Jangka Panjang, *Inside Tax* 36 (2016): 34-35.

[57] Direktorat Jenderal Pajak Kementrian Keuangan [Dirjen Pajak]. (2016). Diakses dari http://www.pajak.go.id/content/article/refleksitingkat-kepatuhan-wajib-pajak.

Rendahnya kepatuhan wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakan ditengarai oleh sebuah kondisi wajib pajak yang memiliki kekayaan berasal dari penggelapan dan penghindaran pajak. Mereka berupaya menyembunyikan harta kekayaan tersebut bahkan hingga di luar negeri. Oleh karena itu, terbitnya kebijakan pengampunan pajak dalam Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak bertujuan untuk meningkatkan jumlah subjek pajak maupun objek pajak sebagai basis perpajakan. Subjek pajak di sini berupa bertambahnya jumlah wajib pajak, sedangkan objek pajak dengan repatriasi atau pengembalian dana-dana yang dilarikan dan disimpan di luar negeri.[58]

Desain pengampunan pajak di tahun 2016 yang menitik beratkan pada upaya pengungkapan harta dan repatriasi aset memiliki keterkaitan yang krusial dengan adanya kesepakatan AEoI[59] oleh pemerintah Indonesia dengan negara-negara lain. Agenda penegakan hukum *(law enforcement)* di bidang pajak diperkuat pada tahun-tahun setelahnya yang ditandai dengan agenda pemerintah yang mentransformasi Ditjen Pajak menjadi badan yang lebih otonom serta upaya merevisi Undang-undang Perpajakan, seperti UU PPN, UUP PPh, dan UU KUP.[60]

Dengan demikian, kebijakan pengampunan pajak ini membantu meminimalisasi terjadinya ledakan *tax disputes* atau sengketa pajak yang terjadi pada tahun 2018 karena diasumsikan sebagian besar aset WAJIB PAJAK telah diberikan pengampunan

---

[58] DPR RI, *Naskah Akademik Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak* (Jakarta: Sekretariat Jenderal DPR RI, 2016).

[59] Pemerintah Indonesia telah ikut menandatangani kesepakatan internasional mengenai keterbukaan informasi. Bentuk keterbukaan informasi tersebut terutama terkait dengan peningkatan akses data perbankan untuk kepentingan perpajakan antara negara mitra. Ada dua kesepakatan; (1) Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) dan (2) Automatic Exchange of Information (AEoI) yang dilakukan secara serempak oleh negara-negara G-20 bersama Organiztion for Economic Cooperation dan Development (OECD). Pada pelaksanaannya, Indonesia saling bertukar data pajak dengan AS pada September 2017. *Inside Tax* 37 (Maret 2016): 15.

[60] Awwaliatul Mukarromah, Suci Noor Aeny dan Retno Megawati, "Pentingnya Tax Amnesty di 2016", dalam *Inside Tax* 37 (Maret 2016): 11-12.

pajak. Ledakan *tax dispute* atau sengketa pajak pada tahun 2017 dan 2018 dapat menimbulkan tingginya biaya yang harus ditanggung baik oleh WAJIB PAJAK maupun oleh otoritas pajak. Oleh karena itu, pengampunan pajak pada periode ini pada dasarnya dijustifikasi ketika digunakan sebagai alat transisi oleh pemerintah dalam membawa babak baru sistem perpajakan serta memberikan ruang penyesuaian bagi WAJIB PAJAK sebelum memasuki era perpajakan yang berbeda secara signifikan di tengah laju keterbukaan informasi.

2. Dasar Hukum dan Konsideran

Dasar hukum penerapan pengampunan pajak di Indonesia pada tahun 2016 adalah Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang diundangkan pada 1 Juli 2016 dan dinyatakan berlaku pada tanggal diundangkan. Agar setiap orang mengetahuinya, pengundangan batang tubuh Undang-Undang ini dilakukan dengan menempatkannya dalam Lembaran Negara Republik Indonesia, yaitu Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131. Adapun penjelasan Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 diundangkan dan ditempatkan pada Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia No. 5899.

Selain undang-undang, pelaksanaan pengampunan pajak juga didasarkan pada beberapa peraturan yang terbit sebagai peraturan lebih lanjut dari Undang-Undang No. 11 Tahun 2016. Setidaknya ada 30 peraturan sebagai aturan pelaksanaan pengampunan pajak ini.[61] Adapun dasar pertimbangan yang

[61] Beberapa peraturan sebagai aturan pengampunan pajak yaitu "Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 118 /PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-undang No.11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 119 /PMK.08/2016 tentang Tata Cara Pngaalihan Harta Wajib Pajak ke Dalam Wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan Penempatan pada Instrumen Investasi di Pasar Keuangan dalam Rangka Pengampunan Pajak dan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 121 /PMK.08/2016 tentang Tata Cara Pengalihan Harta Wajib Pajak ke Dalam Wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia dan Penempatan pada Instrumen Investasi di Luar Pasar Keuangan dalam Rangka Pengampunan Pajak."

digunakan untuk mengeluarkan Undang-Undang Pengampunan Pajak pada periode ini adalah:

> "(a) Pembangunan Nasional Negara Kesatuan Republik Indonesia yang bertujuan untuk memakmurkan seluruh rakyat Indonesia yang merata dan berkeadilan, memerlukan pendanaan besar yang bersumber utama dari penerimaan pajak; (b) Untuk memenuhi kebutuhan penerimaan pajak yang terus meningkat, diperlukan kesadaran dan kepatuhan masyarakat dengan mengoptimalkan semua potensi dan sumber daya yang ada; (c) Kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya masih perlu ditingkatkan karena terdapat harta, baik di dalam maupun luar negeri yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan; (d) Untuk meningkatkan penerimaan negara dan pertumbuhan perekonomian serta kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan, perlu menerbitkan kebijakan pengampunan pajak; dan (e) Berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a sampai dengan huruf d, perlu membentuk Undang-undang tentang Pengampunan Pajak."

3. Determinan Pengambilan Kebijakan

Dalam rumusan konsideran dan penjelasan umum Undang-Undang Pengampunan Pajak di atas dicermati dengan seksama terdapat penjelasan yang terlihat sebagai tujuan atau alasan bagi pemerintah untuk mengeluarkan kebijakan ini. Di antaranya adalah optimalisasi penerimaan negara dari sektor pajak di tengah pertumbuhan ekonomi yang sedang menurun melalui upaya penyadaran akan kepatuhan masyarakat wajib pajak untuk membayar pajak atau menjadi wajib pajak patuh dengan mengikuti program "Pengampunan Pajak". Secara yuridis maksud semacam ini tidak bisa disalahkan karena pada dasarnya negara memiliki otoritas untuk memaksa warga negaranya untuk membayar pajak. Hal ini telah diatur dengan jelas dalam Pasal 23 A UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang tertulis *"Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan*

undang-undang". Adapun tujuan pengampunan pajak untuk meningkatkan penerimaan negara sesungguhnya sudah sesuai dengan Asas Politik Finansial sebagaimana yang telah dikemukakan oleh Adolf Wagner dalam Bohari, yaitu bahwa:[62]

> "(1) Perpajakan hendaknya menghasilkan jumlah penerimaan yang memadai, dalam arti cukup untuk menutup biaya pengeluaran negara. (2) pajak hendaknya bersifat dinamis, artinya penerimaan negara dari pajak diharapkan selalu meningkat mengingat kebutuhan penduduknya selalu meningkat, baik secara kualitatif maupun secara kuantitatif."

Pada penjelasan bagian umum Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak disebutkan dengan jelas apa yang menjadi latar belakang lahirnya Undang-Undang ini. Perkembangan ekonomi nasional dalam tahun-tahun sebelum kebijakan pengampunan pajak tahun 2016 dikeluarkan mengalami perlambatan yang berimplikasi pada penerimaan pajak yang menurun dan ketersediaan likuiditas yang dibutuhkan untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi berkurang. Pada sisi yang lain, tidak sedikit harta WNI yang disimpan di luar wilayah NKRI dalam bentuk likuid dan non likuid, yang seharusnya dapat dipergunakan untuk menambah likuiditas dalam negeri guna mendorong pertumbuhan perekonomian nasional. Problem yang terdapat dalam harta tersebut menyangkut keberadaannya yang selama ini belum pernah dilaporkan oleh pemiliknya dalam SPT Pajak Penghasilan sehingga ada konsekuensi perpajakan yang timbul apabila telah dilaporkan. Hal ini merupakan sebab yang melatarbelakangi pemilik harta tersebut enggan membawa kembali harta mereka ke dalam negeri atau menginvestasikannya dalam kegiatan ekonomi di wilayah Indonesia.

Penjelasan berikutnya menyebutkan bahwa keberhasilan pembangunan nasional tidak bisa dipisahkan dari dukungan masyarakat melalui pembiayaan yang mereka serahkan kepada

---

[62] Bohari, *Pengantar Hukum Pajak* (Jakarta: PT. Raja Grafindo Perkasa, 2012), 78.

negara melalui mekanisme perpajakan. Partisipasi masyarakat ini harus dilaksanakan secara merata untuk itu diperlukan sistem perpajakan yang berkeadilan dan berkepastian hukum. Oleh karena masih banyaknya aktifitas ekonomi baik di dalam maupun di luar negeri yang dilakukan oleh WNI namun tidak dilaporkan, keberadaan kebijakan pengampunan pajak dimaksudkan agar seluruh masyarakat yang semestinya melaporkan aktifitas perekonomiannya itu segera memanfaat momentum kebijakan ini untuk melaporkan kegiatan ekonomi yang dilakukan kepada otoritas perpajakan. Karena aktifitas yang tidak dilaporkan itu sejatinya telah mencederai rasa keadilan bagi wajib pajak yang telah berkontribusi aktif dengan memenuhi kewajiban perpajakan yang berarti berpartisipasi dalam pembangunan nasional.

Dalam konteks di atas diperlukan strategi khusus untuk mendorong pengalihan harta WNI dari luar negeri ke wilayah NKRI sekaligus memberikan jaminan keamanan bagi WNI yang hendak mengalihkan dan mengungkapkan hartanya tersebut melalui mekanisme pengampunan pajak. Strategi kebijakan ini juga menemukan titik temu dengan perkembangan dunia informasi perpajakan global yang mengarah pada transparansi data wajib pajak secara internasional. Ini tentu saja menyulitkan bagi setiap wajib pajak untuk menyembunyikan harta kekayaannya meskipun di luar negeri.

Sementara itu, manfaat yang dituju dan diupayakan oleh negara dengan mengeluarkan kebijakan pengampunan pajak tahun 2016. Dalam jangka pendek, kebijakan pengampunan pajak akan meningkatkan penerimaan negara dari pajak pada tahun diterimanya uang tebusan sehingga bisa dimanfaatkan untuk pembiayaan program-program yang telah ditetapkan. Penerimaan uang tebusan ini merupakan semacam kompensasi atas pengampunan yang diberikan kepada wajib pajak yang sebelumnya tidak melaporkan kekayaannya. Dalam APBN penerimaan uang tebusan ini diperlakukan sebagai penerimaan pajak penghasilan. Sementara itu, dalam jangka panjang pemerintah akan memperoleh penerimaan pajak tambahan dari aktifitas perekonomian yang

sebelumnya dilakukan di luar negeri. Setelah mengikuti kebijakan, dana tersebut dialihkan melalui investasi di dalam kegiatan perekonomian di dalam negeri.

Manfaat jangka panjang lain yang dituju dan diupayakan melalui kebijakan ini adalah agar data dan informasi wajib pajak serta harta kekayaan dari aktifitas yang selama ini belum pernah dilaporkan kepada otoritas perpajakan bisa masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan. Selanjutnya, pemerintah dapat melakukan pengawasan terhadap kepatuhan mereka dalam kewajiban pajak pada masa yang akan datang.

Jika dirangkum, kebijakan pengampunan pajak pada tahun 2016 memiliki alasan sekaligus tujuan yang menjadi faktor yang melatarbelakangi diterbitkannya kebijakan sebagai berikut:

a. Mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi;
b. Mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif dan terintegrasi; dan
c. Meningkatkan penerimaan pajak yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.

Agar tujuan yang telah ditetapkan dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak bisa diwujudkan, pokok-pokok ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang tersebut dilengkapi juga dengan aturan rinci tentang cakupan pengaturan pengampunan, yaitu:

a. Pengaturan mengenai subjek pengampunan pajak;
b. Pengaturan mengenai objek pengampunan pajak;
c. Pengaturan mengenai tarif dan cara menghitung uang tebusan;
d. Pengaturan mengenai tata cara penyampaian surat pernyataan harta, penerbitan surat keterangan pengampunan pajak, dan pengampunan atas kewajiban perpajakan;
e. Pengaturan mengenai kewajiban investasi atas harta yang diungkapkan dan pelaporan;

f. Pengaturan mengenai perlakuan perpajakan;
g. Pengaturan mengenai perlakuan atas harta yang belum atau kurang diungkap;
h. Pengaturan mengenai upaya hukum; Pengaturan mengenai manajemen data dan informasi; dan
i. Pengaturan mengenai ketentuan pidana.

G. Efektifitas Penerimaan Pajak

1. Perbandingan Antara Target Penerimaan dengan Penerimaan Riil

a. Pengampunan Pajak Tahun 1964

Berdasarkan penjelasan yang disampaikan oleh Kepala Inspeksi Keuangan Jakarta Drs. Hussein Kartasasmita, jumlah dana yang masuk ke negara dari program pengampunan pajak di tahun 1964 hanya sejumlah 12 milyar. Jumlah tersebut sama dengan jumlah penerima dana SWI (Sumbangan Wajib Pajak Istimewa).

Jika dilihat dari sisi perbaikan struktural, banyak pihak berpendapat bahwa pengampunan pajak di tahun 1964 dinyatakan belum berhasil. Perbaikan struktural yang dimaksudkan di sini adalah adanya monitoring tingkat kepatuhan wajib pajak dan penerapan *law enforcement*[63], atau dapat dikatakan mencakup keseluruhan sistem perpajakan. Selain itu, banyak pihak yang berpendapat pengampunan pajak di periode pertama tidak berhasil juga dikarenakan setelah selesainya program pengampunan, administrasi perpajakan kondisinya belum tersistem dengan baik sehingga penegakan hukum pajak belum dilaksanakan.[64]

Penyebab dikatakan gagal juga karena pengampunan pajak di tahun 1964 ini disebut belum memenuhi target yang

---

[63] John Hutagaol, *Majalah Berita Pajak* (Jakarta: t.tp., 2004), 33.

[64] Waluyo Daryadi, "Tax Amnesty: dari Masa ke Masa, Indonesian Tax Review", 15.

diharapkan.[65] Jumlah dana yang dihasilkan tidak mencukupi kebutuhan dan kebijakan ini diberlakukan tanpa perencanaan yang matang.[66] Sebab lainnya adalah pendukung administrasi perpajakan belum memadai dan pemerintah belum melakukan sosialisasi secara intensif kepada masyarakat. Jika disimpulkan, pada periode ini pengampunan pajak dianggap gagal padahal sebagai program yang baru pernah dibuat sosialisasi menjadi faktor penting dalam menentukan keberhasilan program.[67]

b. Pengampunan Pajak Tahun 1984

Setelah pengampunan pajak di tahun 1984 selesai dilakukan, tercatat nilai uang tebusan sebanyak 45,6 milyar yang berasal dari wajib pajak orang pribadi dan 22,2 milyar yang berasal dari wajib pajak badan. Penerimaan negara pada periode 1985/1986 tercatat sejumlah Rp 6.616,9 milyar. Artinya, penerimaan negara yang bersumber dari program pengampunan pajak hanya mengambil porsi sebesar kurang lebih 1% saja dari total penerimaan pajak. Hal ini mengindikasikan kebijakan pengampunan pajak tidak memberikan kontribusi yang cukup signifikan dalam penerimaan pajak tahun 1985 walaupun pengampunan pajak dilakukan secara menyeluruh dengan memberikan pengampunan hampir pada semua jenis pajak.

Bahkan diketahui bersama bahwa pengampunan pajak di tahun 1984 ini telah diberikan perpanjangan waktu. Akan tetapi, meski telah diperpanjang hingga enam bulan, program pengampunan pajak di periode ini dianggap gagal. Hal ini sesuai pernyataan Gillis yang menyatakan bahwa program pengampunan pajak tahun 1984 telah gagal dan tidak banyak wajib pajak yang tertarik untuk memanfaatkannya.

---

[65] Redaksi, "Belajar Mengampuni dari Om Nelson", *Indonesian Tax Review Digest* 2, no. 5 (2005): 21.

[66] Pendapat Hussein Kartasasmita dalam Redaksi, "Negara Butuh Duit, Bukan Penjara", *Indonesian Tax Review Digest,* 9.

[67] Lestari Kurniawati, "Tax Amnesty Upaya Memperkuat Penerimaan Negara Sektor Pajak", *Substansi* 1, no. 2 (2007): 252.

Setelah masa pengampunan pajak berakhir, tercatat sejumlah 182.114 wajib pajak perorangan dan wajib pajak badan sebanyak 22.748 yang terdaftar dalam program tersebut. Dari jumlah data tersebut pengampunan pajak telah memberikan kesempatan kepada wajib pajak baik orang pribadi maupun badan untuk memperbaiki laporan kewajiban perpajakannya. Jumlah keseluruhan wajib pajak perseorangan dan badan yang tercatat pada tahun 1985 adalah 1.035.989. Persentase wajib pajak yang mengikuti program pengampunan pajak dibandingkan dengan keseluruhan wajib pajak yang terdaftar kurang lebih 20%. Oleh karena itu, jika dilihat dari perspektif jumlah wajib pajak yang terdaftar dalam program pengampunan di tahun 1984, pengampunan pajak di tahun ini dikatakan cukup efektif karena dimanfaatkan oleh hampir 20% dari keseluruhan populasi wajib pajak.[68]

c. Pengampunan Pajak Tahun 2007 dan 2009

Berbeda dengan pengampunan pajak di periode pertama, di periode ketiga ini program pengampunan pajak dianggap berhasil karena realisasi penerimaan pajak pada tahun 2008 telah mencapai target yang ditetapkan dalam APBN. Keberhasilan program juga terlihat dari pertambahan jumlah Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) baru yang bertambah sebanyak 5.365.128 dan penerimaan pajak penghasilan (PPh) meningkat sebesar Rp7,46 triliun. Selain itu, Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) juga bertambah sebanyak 804.814. Hal ini tercermin pada kesuksesan *sunset policy* periode ini dalam merealisasikan target penerimaan sebesar 106,84% (target Rp 534.520 triliun, tercapai Rp571.106 triliun).[69]

---

[68] Isep H. Insan dan Tisha Nidia Maghijn, "Penerapan Pengampunna Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia Berdasarkan Undang-Undang No.11 Tahun 2016 Beserta Permasalahannya", dalam *Pakuan Law Review* 4, no. 2 (Juli-Desember 2018): 266.

[69] Arayyan Firdaus, "Mengungkap Ketidakefektifan Reinventing Policy: Sebuah Studi Fenomenologi", makalah dipresentasikan pada *7th Industrial Research,*

d. Pengampunan Pajak Tahun 2015

Secara statistik, penerapan kebijakan pengampunan pajak pada tahun 2007 dapat dikatakan lebih berhasil atau lebih efektif dibandingkan dengan kebijakan di periode ini (*reinventing policy).* Hal ini tercermin pada kesuksesan *sunset policy* dalam merealisasikan target penerimaan sebesar 106,84% (target Rp 534.520 triliun, tercapai Rp571.106 triliun), sedangkan dengan *reinventing policy* pada tahun 2015, penerimaan pajak di Indonesia hanya mencapai target sebesar 81,5% (1.294,26 triliun, tercapai sebesar 1.055 triliun). Oleh karena itu, kebijakan pengampunan periode ini dikatakan tidak berhasil mencapai target yang diharapkan.

e. Pengampunan Pajak Tahun 2016

Setelah berakhirnya program pengampunan pajak pada 31 Maret 2017, Direktorat Jenderal Pajak melaporkan bahwa realisasi amnesti pajak sebesar 135 triliun dengan komposisi 114 triliun dari pembayaran tebusan, 18.6 triliun dari pembayaran tunggakan dan 1.75 triliun dari pembayaran bukti permulaan (bukper).[70] Sementara itu, realisasi amnesti pajak berdasarkan surat pernyataan harta 4.855 triliun dengan komposisi deklarasi dalam negeri adalah sebesar 3.676 triliun, deklarasi luar negeri sebesar 1.031 triliun dan repatriasi sebesar 147 triliun. Pencapaian ini menjadi keberhasilan tertinggi bagi sejarah pengampunan pajak di Indonesia. Begitupun apabila dibandingkan dengan negara lain Indonesia menjadi negara

Workshop, and National Seminar di Politeknik Negeri Bandung, 28-29 Juli 2016, 123.

[70] Bukti permulaan dijelaskan di dalam Pasal 1 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan No.18/PMK.03/2013, "Bukti permulaan adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara."

dengan pencapaian terbaik dalam perolehan dana pengampunan pajak di tahun 2016.[71]

Gambar 1. Perbandingan Deklarasi Harta Pengampunan Pajak di Berbagai Negara

Berdasarkan gambar 1 terlihat bahwa total deklarasi harta pengampunan pajak di Indonesia menduduki peringkat pertama padahal angka tersebut merupakan angka sementara per 30 September 2016 di mana hasil akhir dari pengampunan pajak per 31 Maret 2017 menunjukkan angka sebanyak Rp 4.854,63 triliun atau sekitar 40% dari PDB. Posisi kedua ditempati oleh Italia yang berhasil menambah basis aset kena pajak sebesar Rp1.179 triliun pada 2009. Selanjutnya, posisi ketiga diduduki oleh Chili sebesar Rp 263 triliun dari amnesti pajak yang dilakukan tahun 2015 lalu. Keberhasilan Indonesia dalam pelaksanaan pengampunan pajak tahun 2016 menunjukkan bahwa konsepsi kebijakan pengampunan pajak yang diatur dalam UUPP telah dirumuskan secara matang, tentunya setelah mempertimbangkan praktik pengampunan pajak di berbagai

[71] Italia sebagai pemegang rekor persentase dana repatriasi terbesar di dunia dengan besar 3,5% dari PDB atau sekitar 80 milyar euro di tahun 2009. Serta apabila dibandingkan dengan pemegang rekor presentase uang tebusan terbesar di dunia yang dipegang oleh Argentina sebesar 1,5% dari PDB, senyatanya masih jauh dari Indonesia. Kemudian, dana deklarasi Indonesia tertinggi di dunia dengan capaian 4.855 triliun yang mana di posisi kedua ditempati oleh Italia sebesar 1.179 triliun di tahun 2009.

negara. Selain itu, sistem politik yang ada pada saat itu juga mendukung dalam perumusan kebijakan pengampunan pajak dalam UUPP, sehingga pembentukan dan pelaksanaan UUPP tidak banyak mengalami hambatan.

Deklarasi harta dalam negeri memang mendapatkan angka yang signifikan. Akan tetapi belum tentu keseluruhan harta yang dideklarasikan tersebut merupakan data baru yang diterima Direktorat Jenderal Pajak. Namun, jumlah tersebut setidaknya dapat memperkuat basis data Direktorat Jenderal Pajak. Penguatan basis data Direktorat Jenderal Pajak dapat menjadi *trigger* untuk meningkatkan penerimaan pajak dan kepatuhan sukarela wajib pajak. Selama periode program peningkatan kepatuhan wajib pajak juga sudah terlihat dengan adanya peningkatan pelaporan SPT Tahunan sebesar 36%. Peningkatan ini menjadi sinyal positif bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk bisa mengoptimalkan penerimaan dari wajib pajak yang sudah melaporkan hartanya dalam rangka penegakan hukum perpajakan terutama bagi wajib pajak yang selama ini belum taat.

2. Hambatan Pencapaian Target

Kepatuhan pajak merupakan isu perilaku yang kompleks. Perilaku akan menyangkut persoalan norma, etika, sikap, nilai, budaya, etnisitas, moral, agama. Kenyataan ini seperti yang diungkapkan oleh Steenbergen, McGraw, dan Scholz (1992) bahwa etika personal yang didasarkan pada agama dan norma kultur memungkinkan mempengaruhi perilaku kepatuhan pajak secara bebas dari pertukaran fiskal antara pemerintah dan pembayar pajak. Hasil penelitian yang dilakukan Ronald Cummings dan Jorge Martinez menjelaskan kepatuhan pajak meningkat melalui persepsi individu terhadap sistem perpajakan yang adil, dan bahwa pemerintahan menyediakan barang dan jasa yang dihargai dengan penerimaan.

Di dalam *setting* kultural, kepatuhan meningkat dengan usaha-usaha penguatan. Namun, ketika rezim pajak digambarkan

tidak *fair* atau tidak adil, dampak terhadap kepatuhan menjadi berkurang. Konstruksi tersebut menguatkan asumsi bahwa kepatuhan terhadap aturan dapat dipengaruhi melalui norma-norma sosial dan tindakan kolektif. Secara spesifik dapat diilustrasikan bahwa proses interaksi antara pembayar pajak dan pemerintah akan memberi dampak positif pada perilaku pelaporan pajak, jika pemerintah mampu berlaku adil dan bertanggung jawab seperti persepsi bahwa pemerintah telah menggunakan penerimaan pajak untuk tujuan sosial yang diinginkan. Dan inipun berlaku sebaliknya, jika pembayar pajak mempersepsi pemerintah tidak berlaku adil dan tidak dapat mempertanggungjawabkan penerimaan pajak sesuai dengan tujuan sosial yang diinginkan maka akan berpengaruh terhadap perilaku pelaporan pajak yang tidak jujur ataupun benar-benar melakukan penghindaran pajak.

Pada kenyataannya kepatuhan membayar pajak tidak sekedar dipengaruhi oleh persepsi individu terhadap kemampuan dan tanggung jawab pemerintah dalam mengelola dan menggunakan sumber penerimaan, seperti yang dipersepsikan para pembayar pajak untuk tujuan sosial semata. Kepatuhan ini juga dipengaruhi faktor lainnya, seperti cara dalam menyediakan barang publik, maupun keterlibatan dalam keputusan. Alm, Jack dan McKee mengatakan, "cara dan proses keputusan terhadap anggaran publik memiliki efek pada tingkat kepatuhan". Ia menemukan bahwa kepatuhan meningkat ketika penyediaan barang publik dilakukan melalui pemilihan dari pada melalui ketetapan yang telah ditentukan, dan ketika hasil kebijakan tersebut diketahui secara meluas untuk memperoleh dukungan. Sementara itu, di dalam penelitian lainnya dikatakan bahwa gaya di dalam penguatan aturan yang ditetapkan dapat juga mempengaruhi kepatuhan.

Perdebatan kebijakan pengampunan pajak juga menyentuh pada filosofi politik. Menurut hasil penelitian yang dilakukan Feld dan Tyran menunjukkan voting pada isu dan agenda pajak memiliki dampak positif pada kepatuhan pajak guna mendesain non amnesti. Leonard dan Zackhauster mencatat beberapa orang menjadi penunggak atau penjahat pajak (*tax delinguents*) hanya

melalui sebuah kesalahan pelaporan administratif. Tentunya dengan kondisi tersebut individu masih mungkin untuk dapat memperbaiki perilaku mereka untuk menjadi warga negara yang jujur, ketika mereka tidak dihadapkan dengan mekanisme tuntutan hukuman.

Sementara itu, menurut hasil kajian Pommerehne dan Weck-Hannemann, penghindaran pajak menunjukkan angka yang rendah terjadi di wilayah/daerah yang tingkat kontrol politiknya tinggi. Hal yang sama ditunjukkan oleh hasil penelitian Alm, James, dan Torgler yang melakukan penelitian di USA dan Eropa, di mana kekuatan dan penegakan demokrasi yang ditetapkan di dalam yuridiksi/kewenangan di kedua wilayah tersebut telah memunculkan tingginya *tax morale*. Hal senada juga ditemukan dari hasil penelitian Feld dan Frey yang menyimpulkan bahwa perbedaan dalam penanganan pembayar pajak melalui kewenangan perpajakan secara tegas menjadi sangat penting.

Secara institusional hubungan antara pembayar pajak dan pemerintah harus dikonstruksikan dan dapat dipahami sebagai "*psychological contract*". Sebagian besar pembayar pajak dapat berpartisipasi dalam proses pengambilan keputusan politik melalui "*popular rights*" di mana sebagian besar kontrak ini didasarkan pada kepercayaan (*trust*). Jika "*psychological contract"* mampu membangun sebuah kepercayaan di antara agen pemerintah dan pembayar pajak, maka ini sangat membantu dalam mengembangkan pembentukan *"tax morale"*.

Kepatuhan pajak juga dapat dikaitkan dengan institusi dan kepercayaan politik. Institusi politik dikatakan berpengaruh terhadap kepatuhan para pembayar pajak jika para pembayar pajak merasa memiliki kepentingan terhadap terpilihnya wakil masyarakat dalam institusi politik dan pantas untuk mewakilinya serta mereka merasa kepentingan dan keinginannya sejalan. Pengkondisian hubungan tersebut cenderung akan meningkatkan kemauan dan kesadaran mereka untuk membayar pajak. Di lain pihak, jika institusi politik cenderung koruptif secara langsung maupun tidak langsung akan mengurangi tingkat kepercayaan

masyarakat selaku pembayar pajak dan implikasinya akan menurunkan kemauan untuk bekerja sama. Meskipun semuanya berharap bahwa pajak merupakan harga yang harus dibayar untuk pelayanan pemerintah, akan tetapi dari perspektif para pembayar pajak menjadi sangat sensitif melihat bagaimana cara pemerintah menggunakan atau memanfaatkan pendapatan dari pajak tersebut. Jika para pembayar pajak merasa atau meyakini bahwa apa yang telah dibayarkan tidak digunakan secara jelas sesuai dengan peruntukannya dan justru disalahgunakan, baik peruntukan ataupun dikorupsi oleh aparat, maka sangatlah wajar jika para pembayar pajak berfikir ulang untuk menjadi patuh. Oleh karenanya, perasaan hubungan wajib pajak dengan negara tidak hanya merupakan hubungan paksaan (*relationship of coercion*), tetapi juga salah satunya adalah hubungan pertukaran. Individu akan merasa dibohongi jika pajak tidak dibelanjakan secara efisien atau dengan kata lain ketika negara tidak dapat menjaga atau memegang janji kepatuhan pajak akan menurun.

Meskipun mayoritas hasil penelitian cenderung memperkuat pandangan bahwa pengampunan pajak akan meningkatkan kepatuhan pajak, akan tetapi menurut hasil kajian lebih lanjut dari Alm, McKee dan Beck, pengampunan pajak tidak otomatis akan meningkatkan kepatuhan pajak, karena kenyataannya naiknya kepatuhan pajak tidak selalu terjadi setelah ada program pengampunan pajak. Naik-turunnya kepatuhan pajak dapat dilihat misalnya di tahun 1996 sampai tahun 2002. Di rentang tahun ini tidak ada kebijakan pengampunan pajak yang diberikan oleh pemerintah, namun kenyataannya tingkat kepatuhan wajib pajak fluktuatif. Naik-turunnya tingkat kepatuhan wajib pajak di tahun 1996-2002 dapat dilihat dari gambar berikut:

Tabel 9. Tingkat Kepatuhan Penyampaian SPT oleh Wajib Pajak dari Tahun 1996-2002

Tingkat Kepatuhan Penyampaian SPT

Tahun Pajak	SPT Dikirim			SPT Masuk			% SPT Masuk	
	Badan	OP	Jumlah	Badan	OP	Jumlah	Badan	OP
1996	492.442	1.158.280	1.650.722	215.014	522.883	737.897	43,66%	45,14%
1997	536.013	1.226.509	1.762.522	221.528	510.322	731.850	41,33%	41,61%
1998	573.456	1.267.841	1.841.297	219.543	475.473	695.016	38,28%	37,50%
1999	640.910	1.308.412	1.949.322	235.752	454.260	690.012	36,78%	34,72%
2000	665.304	1.332.365	1.997.669	263.508	437.888	701.396	39,61%	32,87%
2001	731.113	1.539.757	2.270.870	277.053	538.932	815.985	37,89%	35,00%
2002	796.099	1.787.861	2.583.960	329.186	739.280	1.068.466	41,35%	41,35%

Begitu juga sebaliknya, pasca pengampunan pajak tahun 2016 ternyata tingkat kepatuhan wajib pajak dalam menyampaikan SPT tidak mengalami peningkatan, namun justru mengalami penurunan seperti yang terlihat dalam tabel berikut:

Tabel 10. Rasio Kepatuhan Wajib Pajak dalam penyampaian SPT dari tahun 2013-2018

No.	Tahun	Rasio Kepatuhan
1	2013	60,86%
2	2014	58.87%
3	2015	60.42%
4	2016	63,15%
5	2017	62,96%
6	2018	59,89%

Menurut kajian yang dilakukan pasca pengampunan terlihat bahwa mungkin pada pengampunan pertama ada indikasi pengaruh positif terhadap kepatuhan pajak, akan tetapi pada pengampunan kedua tampak kepatuhan pajak justru itu menurun —seperti kebijakan pengampunan pajak di tahun 2009 karena kebijakan tahun 2009 merupakan kebijakan lanjutan di tahun 2007 dengan pokok ketentuan yang sama. Oleh karena itu, jika negara bermaksud meningkatkan dampak dalam waktu panjang pada pengampunan pajak negara harus memiliki komitmen yang dapat

diandalkan dan pengampunan pajak tersebut hendaknya tidak diberikan terlalu sering atau dalam jarak waktu yang dekat.

Indonesia sendiri telah memberlakukan kebijakan pengampunan pajak secara berulang, yaitu sebanyak lima kali periode. Faktanya, beberapa periode pengampunan dikatakan tidak berhasil bahkan disimpulkan gagal. Di antara deskripsi dari masing-masing penghambat dalam pelaksanaan kebijakan pengampunan pajak adalah:

a. Pengampunan Pajak Tahun 1964

Program pengampunan pajak di tahun 1964 dikatakan banyak pihak belum berhasil. Menurut Lestari Kurniawati, ketidakberhasilan di periode ini dikarenakan sistem administrasi perpajakan pada masa tersebut belum memadai dan sosialisasi atas program kepada masyarakat juga kurang intensif. Sebagai program baru yang dilaksanakan pemerintah, sosialisasi program menjadi faktor penentu keberhasilan program.[72]

Berbeda dengan pendapat Isep H. Ihsan dan Tisha Nida, kegagalan program pengampunan pajak di tahun 1964 mereka simpulkan dikarenakan tidak adanya perbaikan struktural pasca pengampunan pajak. Perbaikan struktural yang dimaksudkan di sini adalah mencakup sistem perpajakan dan monitoring terhadap kepatuhan wajib pajak serta penerapan *law enforcement*.[73]

b. Pengampunan Pajak Tahun 1984

Kebijakan pengampunan pajak di tahun 1984 dikatakan oleh banyak pihak telah dirancang cukup baik oleh pemerintah. Namun, program ini juga dikatakan tidak cukup berhasil sebagai instrumen penarikan pajak. Kurang atau terbatasnya sosialisasi cara dan prosedur untuk mengikuti program pengampunan pajak relatif terbatas,[74] karena wajib pajak pada waktu itu

---

[72] Lestari Kurniawati, "Tax Amnesty", 258.

[73] Isep H. Insan dan Tisha Nidia Maghijn, *Penerapan Pengampunan Pajak*, 260.

[74] Vincent Lingga, "Perjuangan di Dua Front untuk Meningkatkan Pendapatan Negara dari Pajak", dalam *Pajak di Mata Rakyat*, ed. Onghokham,

banyak yang masih belum paham terhadap pajak dan tidak mengetahui seluk beluk perpajakan.

Kurangnya sosialisasi mengenai perpajakan dan prosedur pengampunan pajak membuat wajib pajak melakukan hal yang merugikan. Hal tersebut ditunjukkan dari adanya wajib pajak maupun calon wajib pajak yang datang untuk mencatatkan diri tetapi kemudian mundur dan tidak mengisi tiga berkas serta tidak mengembalikan tiga berkas yang harus diisi untuk mendapatkan pengampunan pajak. Terdapat pula wajib pajak yang meminta tolong petugas pajak untuk membantu mengisi berkas tersebut dan petugas pajak akan meminta imbalan tertentu yang dapat menimbulkan transaksi tawar-menawar.[75]

Pengampunan pajak yang seharusnya menjadi suatu kebijakan yang dapat mengatasi penyimpangan pajak pada tahun 1984 justru menjadi ajang yang dapat dimanfaatkan petugas pajak dan wajib pajak untuk melakukan penyimpangan pajak baru.

Suatu hal yang kurang disadari oleh pemerintah pada saat pengampunan pajak tahun 1984 adalah perlu adanya lingkungan yang menopang, sarana dan prasarana pelayanan wajib pajak yang memadai, program penerangan yang jelas, dan penanaman komitmen pada wajib pajak dan fiskus bahwa pajak adalah kewajiban.[76] Tidak adanya penanaman komitmen dan lemahnya penegakan hukum terhadap berbagai penyimpangan yang dilakukan dengan melibatkan petugas dan wajib pajak menyebabkan timbulnya transaksi kecurangan pajak baru dalam pelaksanaan program pengampunan pajak. Pengampunan pajak di tahun 1984 dikatakan sarat dengan ketidakkonsistenan dalam pelaksanaan dan upaya hukum sebagai upaya lanjutan. Hal ini

---

Indrawan S.M., dan Rachmat Mulyomiseno (Jakarta: Yayasan Bina Pembangunan, 1986), 35.

[75] Indrawan S.M. "Seluk Beluk Menjadi Wajib Pajak", *Pajak di Mata Rakyat*, ed. Onghokham, Indrawan S.M., dan Rachmat Mulyomiseno (Jakarta: Yayasan Bina Pembangunan, 1986), 9.

[76] Lingga, "Perjuangan di Dua Front", 78.

menyebabkan pengampunan pajak tidak efektif untuk dilaksanakan sebagai kebijakan dalam rangka meningkatkan kepatuhan perpajakan.

Selain faktor di atas, menurut Lestari Kurniawarti, ada faktor lain yang menjadi sebab kegagalan di periode ini, yaitu waktu di mana kebijakan ini diberlakukan penerimaan sektor pajak bukanlah penerimaan yang dominan. Pada masa itu pemerintah masih menikmati besarnya penerimaan negara yang berasal dari sektor migas. Selain itu, pemerintah juga mengandalkan penerimaan negara dari perdagangan internasional dan hutang luar negeri. Kurangnya perhatian pemerintah juga dapat dilihat dari sistem administrasi perpajakan yang belum memadai yang kemudian menyebabkan kurangnya ketertarikan masyarakat terhadap program pengampunan pajak sehingga akhirnya program ini gagal mencapai tujuan.[77]

c. Pengampunan Pajak Tahun 2007 dan 2009

Pengampunan pajak pada periode ini menurut banyak pihak cukup berhasil. Namun, data kepatuhan wajib pajak pada tahun 2009 menunjukkan bahwa wajib pajak yang tidak menyampaikan SPT tahunan mencapai 47,39% dari total wajib pajak yang tercatat sebanyak 15.469.590. Hal ini menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak masih rendah sehingga terdapat kemungkinan wajib pajak kembali pada perilaku tidak patuh pada aturan perpajakan. Monitoring atas tingkat kepatuhan wajib pajak yang mengikuti program ini juga sulit dilakukan. Hal ini terjadi karena dari sisi administrasi perpajakan belum membedakan antara wajib pajak yang memanfaatkan program pengampunan pajak dengan wajib pajak yang menyampaikan SPT tahunan.

Dalam pelaksanaannya, program kebijakan pengampunan pajak di tahun 2007 yang kemudian diperpanjang lagi di tahun

[77] Lestari Kurniawati, "Tax Amnesty Upaya Memperkuat Penerimaan Negara Sektor Pajak", dalam *Substansi* 1, no. 1 (2017): 254.

2009 juga mengalami beberapa kendala, seperti pengampunan yang hanya meliputi sanksi administrasi, ketidaksiapan sistem administrasi perpajakan, dan jangka waktu pelaksanaan program yang dirasa singkat.

d. Pengampunan Pajak Tahun 2015

Kebijakan tahun 2015 ini dianggap kurang menarik bagi wajib pajak karena kebijakan ini hanya menghapuskan sanksi administrasi pajak saja sedangkan utang pajaknya tetap harus dilunasi oleh wajib pajak. Fakta lainnya, berbagai media di tahun 2015 juga telah mengabarkan bahwa pemerintah memiliki rencana untuk memberikan pengampunan pajak yang mencakup seluruh aspek (selanjutnya dikenal dengan kebijakan *tax amnesty*). Dampak dari isu tersebut membuat banyak wajib pajak enggan mengikuti *reinventing policy* (pengampunan pajak tahun 2015) karena lebih berharap dan menunggu adanya kebijakan *tax amnesty* yang dicanangkan tahun 2016.

Hal lainnya, kebijakan di periode ini juga berbeda dengan periode-periode sebelumnya. Kebijakan di beberapa periode sebelumnya selalu memberikan jaminan bahwa yang mengikuti program pengampunan pajak dijamin tidak diperiksa asal usul hartanya. Sedangkan di periode ini melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.03/2015 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi Atas Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan, tidak terdapat Pasal yang menyebutkan jaminan tidak akan diperiksa. Oleh karena itu, program ini tidak terlalu diiminati masyarakat.

Selain beberapa hal yang diuraikan di atas terdapat hambatan yang berasal dari pemerintah sendiri. Pada periode ini, karena faktor keterbatasan sumber daya yang dimiliki otoritas pajak, sosialisasi program kebijakan di tahun ini juga terbatas. Dampaknya banyak wajib pajak yang kemudian tidak mengetahui adanya program ini, yang kemudian juga berdampak pada target dana yang diperoleh tidak tercapai. Selain itu, pengurangan atau penghapusan sanksi melalui

periode ini tidak diberikan secara otomatis seperti saat penerapan periode pengampunan di tahun 2007 dan 2009. Bahkan WAJIB PAJAK diwajibkan mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi sesuai syarat-syarat formal dan material yang telah ditetapkan sehingga permohonan dapat dikabulkan. Artinya WAJIB PAJAK dinilai menjadi lebih antusias untuk mengikuti program *sunset policy* dibandingkan dengan *reinventing policy*.

e. Pengampunan Pajak Tahun 2016

Meski kebijakan pengampunan pajak di tahun 2016 berhasil mempengaruhi kenaikan perolehan pajak penghasilan dan pajak pertambahan nilai di mana berdasarkan laporan dari Dirjen Pajak realisasi penerimaan pajak meningkat 16.98% dari target APBN, secara keseluruhan keberhasilan pengampunan pajak tidak diikuti dengan satuan komponen komposisi pengampunan pajak. Misalnya, keberhasilan deklarasi tidak diikuti dengan keberhasilan repatriasi yang hanya di angka 147 triliun sedangkan target awal adalah 1.000 triliun.

Berdasarkan konsepsi repatriasi kegiatan masuknya dana ke Indonesia akan menambah subjek dan objek pajak baru di Indonesia. Sedangkan yang terjadi saat ini adalah repatriasi hanya berhasil dilakukan 15% dari target. Deklarasi dalam negeri menjadi pemasukan utama dalam program pengampunan pajak era pemerintahan saat ini. Angka ini menjadi catatan penting yang diartikan bahwa tingkat kepercayaan para wajib pajak yang menaruh harta kekayaannya di luar negeri masih rendah terhadap pemerintah dan sistem hukum di Indonesia. Pengampunan pajak akan memiliki implikasi besar terhadap peningkatan subjek dan objek pajak jika diawali dari tingginya angka repatriasi.

Artinya, instrumen pengampunan pajak belum dapat menarik triliunan uang investasi para subjek pajak di luar negeri untuk masuk kembali ke Indonesia. Namun, pengampunan pajak ini justru digunakan oleh para wajib pajak di dalam negeri

yang di dalamnya masih banyak unsur kegiatan usaha yang berasal dari kelas menengah dan kecil.

Kebijakan pengampunan pajak sesungguhnya adalah pintu masuk dimulainya reformasi pajak. Masuknya uang puluhan triliun rupiah harus dikelola secara profesional, baik infrastrukturnya maupun pejabat yang berwenang. Terdapat dua hal yang harus terus diperkuat, sistem pengelolaan keuangan (instrumen investasi) dan pembenahan infrastruktur perpajakan. Pada tahap pemungutan pajak, Direktorat Jenderal Pajak menjadi institusi utama yang berperan. Namun, secara domain ketika menganalisis banyaknya dana yang terkumpul dan kemudian apa yang pemerintah lakukan terhadap dana tersebut, Direktorat Jenderal Pajak memang tidak lagi berada pada wilayah tersebut. Akan tetapi pemerintah seharusnya sudah menyiapkan berbagai instrumen investasi.

Pembenahan infrastruktur perpajakan sangat luas salah satunya adalah pembenahan dalam birokrasi. Karakteristik lembaga birokrasi dicirikan tidak adaptif sehingga pekerjaan rumah yang besar adalah mengubah karakter dan mempermudah para wajib pajak untuk merealisasikan kesadaran atas kepatuhan membayar pajak. Kemudian, pembenahan dan mengevaluasi berbagai aturan terkait pajak serta memperbarui dengan berkala data dan informasi wajib pajak untuk meningkatkan rasio pajak berikutnya. Di samping itu, untuk membangun kepatuhan sukarela pembayar pajak setelah pengampunan pajak, dana pajak harus dialokasikan tepat sesuai dengan sasaran dan distribusikan secara adil. Penggunaannya juga harus dilaporkan secara transaparan ke publik.[78]

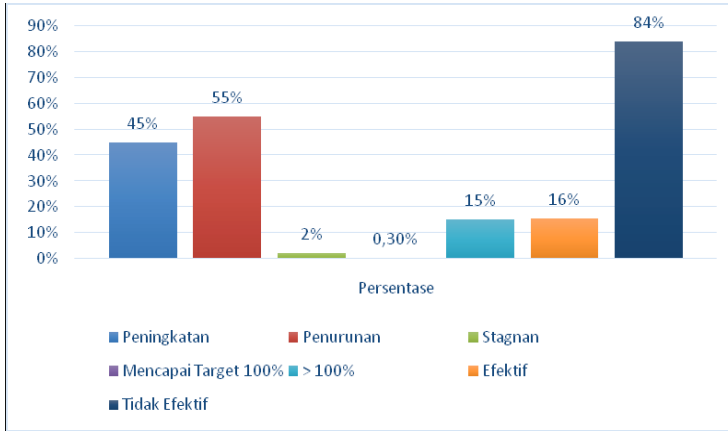
Meskipun di tahun 2016 kebijakan pengampunan pajak umumnya dikatakan berhasil dengan berbagai pencapaian, namun beberapa pihak masih merasa kebijakan ini gagal. Perlu

[78] Ngadiman dan Huslin, "Pengaruh Sunset Policy, Tax Amnesty, & Sanksi Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Empiris di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Kembangan", dalam *Jurnal Akuntansi* 19, no. 2 (2015): 230-232.

diakui pajak pada umumnya masih dirasakan sebagai suatu pembebanan sehingga tidak dapat dipungkiri masyarakat mempunyai kecenderungan enggan membayar pajak. Kesadaran masyarakat Indonesia untuk melakukan pembayaran pajak juga terlihat dari *tax ratio* (rasio pajak) di Indonesia pada tahun 2012 sebesar 11,78 %, tahun 2013 sebesar 11,91 %, tahun 2014 sebesar 11,86 %, dan tahun 2015 hanya sebesar 10,55 %.[79]

Tren ini senada dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Olivia Adam dan kawan-kawan dalam mengkaji "Pengaruh Program Pengampunan Pajak terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak di Indonesia". Penelitian ini dilakukan di seluruh KPP di Indonesia pasca program pengampunan pajak di tahun 2016 yaitu sebanyak 341 KPP, di mana hasil penelitian ditunjukkan dalam gambar berikut:

Grafik 2. Efektivitas Penerimaan Pajak



Berdasarkan Gambar 2 terlihat bahwa dari keseluruhan KPP di Indonesia yaitu sebanyak 341 KPP yang tingkat efektivitas penerimaan pajaknya dapat dikatakan efektif hanya 16%, yaitu diraih dari 53 KPP. Sebanyak 288 KPP belum dapat mencapai nilai efektif dalam dalam penerimaan pajak. Selain itu, secara total keseluruhan tingkat efektivitas penerimaan

[79] Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak Republik Indonesia.

pajak di Indonesia masih menunjukkan hasil yang sama dengan capaian sebelumnya, yakni masih tetap berada pada angka 82%. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara efektivitas penerimaan pajak baik sebelum dan sesudah program pengampunan pajak. Dengan kata lain, program pengampunan pajak belum memberikan pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas penerimaan pajak KPP di Indonesia.[80] Penyebab tidak tercapainya penerimaan pajak yang efektif dikarenakan melonjaknya target penerimaan pajak yang ditetapkan oleh masing-masing KPP sehingga belum dapat mencapai target yang diinginkan. Selain itu, jika diperhatikan lebih cermat, daftar KPP yang tidak mengalami penambahan dana pajak setelah ada program pengampunan pajak didominasi oleh KPP yang berada di luar kota pemerintahan dengan tingkat pertumbuhan ekonomi sedang. Oleh karena itu, secara otomatis di daerah tersebut jumlah wajib pajak yang memenuhi kriteria wajib pajak yang dapat memperoleh pengampunan di periode kebijakan tahun 2016 jumlahnya sedikit.

Berdasarkan uraian yang telah dijelaskan, berikut ini adalah tabel untuk memudahkan menyajikan inti dari hambatan yang terjadi di masing-masing periode kebijakan pengampunan pajak:

Tabel 11. Perbandingan Hambatan dalam Pencapaian Target Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia

Kebijakan	**Hambatan Pencapaian Target**
Periode I (1964)	1) Sistem administrasi perpajakan yang belum memadai 2) Kurangnya sosialisasi program

[80] Olivia Adam dkk, "Pengaruh Program Pengampunan Pajak terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak di Indonesia", dalam *Akuntabilitas: Jurnal Ilmu Akuntansi* 10, no. 1 (April 2017): 66-68.

	3) Tidak ada perbaikan struktural pasca pengampunan pajak
Periode II (1984)	1) Kurangnya sosialisasi cara dan prosedur pengampunan pajak 2) Banyaknya wajib pajak yang belum paham terkait kewajiban perpajaknnya 3) Kurangnya kesadaran wajib pajak terhadap kewajiban perpajakannya 4) Banyaknya penyimpangan yang dilakukan fiskus 5) Kurangnya perhatian pemerintah 6) Pemerintah masih mengandalkan pemasukan besar dari perdagangan Internasional dan hutang ke luar negeri 7) Pemerintah masih menikmati besarnya pemasukan dari sektor migas sehingga pajak belum menjadi pemasukan yang dominan
Periode III & IV (2007)	1) Sulitnya melakukan monitoring setelah program pengampunan pajak dilaksanakan 2) Pemberian pengampunan terbatas hanya menghapuskan sanksi administrasi perpajakan 3) Kurangnya sosialisasi
Periode V (2015)	1) Keterbatasan sosialisasi yang dilakukan 2) Pemberian pengampunan terbatas hanya menghapuskan sanksi administrasi perpajakan 3) Pengampunan tidak secara otomatis diberikan kepada wajib pajak yang telah mengajukan permohonan 4) tidak terdapat jaminan harta yang telah dilaporkan tidak diadakan pemeriksaan

	5) Isu diberlakukannya *tax amnesty*, sehingga para wajib pajak lebih tertarik mengikuti program *tax amnesty* daripada *reinventing amnesty*
Periode VI (2016)	1) Masih banyak wajib pajak yang belum tertarik mengikuti program 2) Banyak wajib pajak yang memilih tidak mengalihkan hartanya ke NKRI 3) Tidak ada transparansi dari penggunaan dana yang dihasilkan dari program pengampunan pajak 4) Kesadaran wajib pajak masih rendah

BAB V
ANALISIS FILSAFAT HUKUM PUBLIK *CUM MASLAHAH* TERHADAP KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA

Indonesia adalah negara hukum sebagaimana yang disebutkan dengan tegas oleh bunyi pasal 1 ayat 3 UUD 1945, yang bermakna bahwa segala sesuatu yang berkaitan dengan kehidupan berbangsa dan bernegara diatur sesuai dengan hukum yang berlaku di Indonesia. Hukum dibuat untuk menciptakan hubungan yang berkeadilan, kebermanfaatan antara individu dan kelompok sosial, serta antara pemerintah dan rakyat, sehingga cita-cita bersama sebagai bangsa dan negara bisa terwujud. Oleh karena itu, sebagaimana dikatakan oleh Radbruch, hukum harus dihadirkan di tengah masyarakat dan negara. Menurutnya, untuk menegakkan supremasi hukum terdapat tiga prinsip hukum yang harus selalu dijadikan pijakan: keadilan, kemanfaatan, dan kepastian.

Penegakan hukum yang dijalankan dengan menjadikan tiga prinsip filosofis hukum Radbruch di atas sebagai dasar penetapan kebijakan —terlepas dari pembahasan tentang manakah yang harus diprioritaskan dari ketiganya— sesungguhnya sejalan dengan prinsip filosofis penetapan kebijakan dalam hukum Islam yang disebut dengan *maṣlaḥah.* Mengacu pengertian etimogis *maṣlaḥah* yang berarti kebaikan *(al-khair, al-ḥasan)* dan kemanfaatan *(an-nafʿ),* kita bisa memandang bahwa ketiga prinsip hukum tersebut masuk dalam pengertian *maṣlaḥah.* Begitu juga jika mengacu pada pengertian terminologis *maṣlaḥah* yang dikemukakan oleh al-Ghazālī dan Najm ad-Dīn at-Ṭūfī; segala sesuatu yang menjadi sebab dan sarana bagi terwujudnya kemaslahatan atau mampu mengantarkan kepada kebaikan dan terwujudnya kemanfaatan adalah *maṣlaḥah* itu sendiri. Oleh karena itu, apabila prinsip keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum bisa menjadi sarana dan sebab bagi upaya mewujudkan kemaslahatan umum dalam konteks perpajakan di Indonesia karena ketiga prinsip hukum publik tersebut sesungguhnya adalah *maṣlaḥah*.

Persoalan dalam penerapan tiga prinsip filosofis yang ditujukan untuk tujuan *maṣlaḥah* adalah ketika penegakan hukum hanya mempertimbangkan salah satu prinsip hukum saja, misalnya kepastian hukum. Dalam konteks ini, keadilan dan kemanfaatan hukum akan terpinggirkan meski keduanya merupakan prinsip yang secara berurutan menempati hirarki asas hukum yang pertama dan kedua. Sementara itu, jika hukum ditegakkan hanya dengan pertimbangan kemanfaatan, hukum belum tentu bisa memberikan rasa keadilan. Namun, jika keadilan yang dijadikan sebagai tujuan yang paling utama, kemanfaatan dan kepastian hukum bisa jadi akan mengikuti meski jika hanya keadilan saja yang dicapai tanpa ada kemanfaatan dan kepastian hukum. Hubungan antara ketiga dasar filosofis hukum semacam itu disebut sebagai antinomi; ketiganya bertentangan namun tidak bisa dipisahkan satu sama lain. Dalam "Rumus Radbruch", penegakan hukum termasuk di dalamnya adalah perundangan dan kebijakan harus menjadikan tiga prinsip di atas sebagai pertimbangan yang dikompromikan; tidak boleh ada dari ketiganya yang ditinggalkan dan ditiadakan dalam dasar pertimbangan penegakan hukum. Meskipun demikian, dalam praktiknya upaya kompromi secara seimbang dari ketiga prinsip tersebut tidaklah mudah.

Kebijakan pengampunan pajak di Indonesia telah dikeluarkan sebanyak enam kali sejak Orde Lama hingga saat ini. Ini mengindikasikan adanya pertentangan antara tiga unsur dasar dari hukum di atas yang seharusnya dikompromikan. Pertentangan itu paling tidak diisyaratkan oleh polemik di tengah publik yang menunjukkan keterbelahan opini mereka; ada yang menyatakan dukungan terhadap kebijakan ini karena disebut bisa menghadirkan pelbagai kemanfaatan; ada juga yang menilai bahwa kebijakan pengampunan pajak sarat unsur ketidakadilan bagi kelompok masyarakat tertentu.

Oleh karena itu, pada bagian ini peneliti melakukan analisis terhadap tiga aspek dasar filosofis dalam penetapan kebijakan hukum menurut Radbruch yang terdapat dalam kebijakan amnesti pajak di Indonesia sejak tahun 1964 hingga 2016. Selain itu, analisis juga diberikan terhadap kemungkinan terjadinya pergeseran hirarki tiga

nilai fislosofis tersebut dengan menggunakan analisis *maṣlaḥah* dalam filsafat hukum Islam.

A. Analisis Keadilan dalam Kebijakan Pengampunan Pajak

Keadilan merupakan salah satu kebutuhan hidup manusia yang bersifat mutlak pada tempat dan situasi apapun meskipun konsep dan isinya akan berbeda-beda sesuai nilai-nilai yang diyakini oleh kelompok masyarakat tertentu. Oleh karena itu, konsep dan definisi keadilan sangat beraneka ragam. Karena pengertian keadilannya beragam, analisis terhadap kebijakan pengampunan pajak akan difokuskan pada aspek hukum, karena keadilan sebagaimana pandangan Radbruch merupakan salah satu nilai dasar hukum di samping kemanfaatan dan kepastian hukum.[1]

Keadilan merupakan salah satu dasar filosofis dalam menetapkan suatu ketentuan hukum juga berlaku dalam hukum Islam. Keadilan sebagai asas dalam hukum Islam ini berpijak pada sumber utama dan pertama hukum Islam, yaitu al-Qur'an. Di dalam al-Qur'an, kosa kata yang memuat unsur keadilan dengan berbagai derivasinya disebut lebih dari 1.000 kali. Jumlah ini menempati posisi terbanyak ketiga setelah kata Allah dan ilmu. Di antara kosa kata yang memiliki makna keadilan selain kata *ʿadala* dan seluruh derivasinya di dalam al-Qur'an adalah kata *al-qisṭ,* contoh dalam an-Nisa':135. Oleh karena *naṣṣ syarʿī* banyak menyinggung perihal keadilan tersebut, ulama ushul fikih berpandangan bahwa keadilan merupakan asas yang sangat penting dalam hukum Islam. Ibnu Qayyim Al-Jauziyyah berpandangan bahwa penerapan hukum Islam yang tidak berpijak pada prinsip keadilan, kemanfaatan, kasih sayang, dan hikmah sebenarnya adalah bentuk pemaksaan interpretasi. Kedangkalan pemahaman dapat mengabaikan penerapan substansi syari'at yang justru berujung pemaksaan syari'at. Inilah yang menyebabkan para praktisi hukum Islam terjebak dalam lembah kesempitan.[2]

---

[1] Gustav Radbruct, *Legal Philosophy,* terj. Kurt Wilk (Canbridge: Harvard University Press, 1950), 107.

[2] Ibnu Qayyim al-Jauziyyah, *Iʿlam al-Muwāqqiʿīn ʿan Rabb al-Ālamīn,* vol. 3 (Beirut: Dār al-Kutub al-ʿIlmiyyah, t.th), 11.

Atas dasar pengakuan *syāriʿ* terhadap keadilan sebagaimana penjelasan di atas, keadilan sebagai dasar filosofis dalam menetapkan kebijakan hukum jika ditinjau dengan menggunakan perspektif *maṣlaḥah* dapat dikategorikan sebagai *maṣlaḥah muʿtabarah,* yaitu kebaikan dan kemanfaatan yang memperoleh justifikasi *syāriʿ*.[3] Kedudukan keadilan sebagai *maṣlaḥah muʿtabarah* ini menjadi argumentasi kuat *(dalīl ʻitibār)* yang melegitimasi keharusan pemerintah ataupun penegak hukum ketika yang bersangkutan mengeluarkan kebijakan dan ketentuan hukum supaya menjadikan keadilan sebagai dasar pertimbangan.

Persoalan keadilan dalam pengampunan pajak muncul ketika pengampunan pajak tidak diberikan kepada semua wajib pajak melainkan terbatas hanya diberikan kepada wajib pajak yang telah melakukan pelanggaran dan ketidakpatuhan dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Dengan pengampunan pajak, hutang pajak yang tadinya harus dibayar menjadi dihapuskan sehingga pengampunan mengakibatkan terhapusnya kewajiban untuk membayar pajak yang terhutang sebelumnya. Padahal sistem perpajakan yang baik adalah sistem perpajakan yang menjunjung tinggi keadilan sosial yang didasarkan pada prinsip universalitas *(principle of universality)* dan prinsip kesetaraan *(principle of equality).*

Prinsip universalitas mengandung makna bahwa jika kebijakan yang dikeluarkan menghendaki adanya pengampunan atau pembebasan kewajiban perpajakan, pembebasan tersebut harusnya diberikan di semua bidang pajak dan ditujukan kepada seluruh golongan masyarakat tanpa tertuju pada kelompok tertentu saja. Sementara prinsip kesetaraan memiliki makna bahwa jika kebijakan yang dikeluarkan menghendaki adanya pengampunan atau pembebasan kewajiban perpajakan, wajib pajak dengan kondisi ekonomi dan kedudukan yang berbeda-beda seharusnya memperoleh pengampunan dari kewajiban perpajakan secara setara, bukan

[3] Abdul Wahhāb Khallāf, *ʻIlm Uṣhūl al-Fiqhi,* cet. ke-12 (Kuwait: Kuwait: Dār Al-Qalam, 1978), 84.

memberikan pengampunan dari keseluruhan jenis sanksi kepada kelompok wajib pajak tertentu namun memberikan pengampunan hanya pada satu jenis sanksi pada kelompok wajib pajak yang lain.

Pembatasan kebijakan pengampunan pajak yang hanya diperuntukkan bagi wajib pajak yang melakukan pelanggaran kewajiban perpajakan selain berseberangan dengan prinsip universalitas dan kesetaraan juga bertolak belakang dengan *maṣlaḥah muʿtabarah* dalam hukum Islam, yaitu keadilan. Kemaslahatan dalam keadilan ini memiliki makna bahwa kebijakan pengampunan pajak seharusnya memposisikan semua subjek hukum *(mukallaf),* dalam hal ini wajib pajak, secara adil *(al-qisṭ).* Oleh karena itu, semua wajib pajak sebagai subjek hukum kebijakan pengampunan pajak harus memiliki status yang sama di hadapan kebijakan yang dibuat dengan tidak mengistimewakan kelompok wajib pajak tertentu saja.

Dalam konteks Indonesia, persoalan keadilan dalam kebijakan pengampunan pajak tidak hanya sekedar menyangkut hak dan kewajiban perpajakan sebagaimana yang ditentukan atau diperintahkan dalam undang-undang, di mana keadilan berdiri sendiri terlepas dari nilai-nilai dasar lainnya. Demikian pula, keadilan tidak dapat diukur dalam konsep keadilan yang dikenal dalam literatur pajak, yaitu keadilan vertikal dan keadilan horizontal. Keadilan dalam literatur perpajakan memperkenalkan tarif progresif sebagai wujud dari prinsip semakin besar kemampuan atau daya pikul seseorang, semakin besar pajak yang harus dibayar. Pandangan ini dapat dilihat dari konsep daya pikul yang dikemukakan oleh Adam Smith yang disimpulkan dari prinsip kemampuan untuk membayar *(ability to pay).*

Namun demikian, persoalan keadilan dalam konteks kebijakan pengampunan pajak pokok permasalahannya adalah hutang pajak. Oleh karenanya, hapusnya kewajiban untuk membayar hutang pajak tidak bisa dipisahkan dari konsep hukum perdata. Hutang pajak didefinisikan sebagai suatu perikatan, yaitu hubungan hukum antara wajib pajak dengan pemerintah (fiskus).[4] Meskipun merupakan suatu

[4] Sumyar, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Perpajakan* (Yogyakarta: Universitas Atma Jaya, 2004), 82.

perikatan, hutang pajak tidak lahir karena perjanjian melainkan karena undang-undang.[5]

Terdapat dua ajaran mengenai timbulnya hutang pajak yaitu ajaran materiil dan ajaran formil. Ajaran materiil menekankan bahwa hutang pajak timbul karena undang-undang saja pada saat dipenuhinya *tatbestand* (keadaan, peristiwa dan perbuatan), sedangkan ajaran formil menyatakan bahwa hutang pajak lahir karena undang-undang dan perbuatan manusia yaitu dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP).[6] Kebijakan pengampunan pajak berkaitan erat dengan pajak penghasilan sehingga jika dilihat dari sisi lahirnya hutang pajak, maka pajak penghasilan menganut ajaran materiil di mana hutang pajak timbul dengan sendirinya berdasarkan undang-undang. Dengan demikian, tanpa menunggu adanya SKP, seseorang atau badan akan terutang pajak apabila memenuhi syarat yang ditentukan dalam undang-undang. Ajaran materiil ini ditentukan dalam *self-assesment system* di mana wajib pajak diminta untuk aktif dalam menghitung, melaporkan, dan membayar pajak terutang tanpa campur tangan dari fiskus. Fiskus kemudian hanya bertindak sebagai pengawas.

Penelitian Dahliana Hasan menyatakan bahwa pengampunan pajak bukan merupakan konsep baru dalam teori perpajakan di Indonesia karena sebenarnya penghapusan hutang pajak telah diatur di dalam Pasal 1381 KUH Perdata.[7] Pasal 1381 KUH perdata mengatur beberapa cara hapusnya perikatan. Namun, menurut Dahliana tidak semua yang terdapat di dalam Pasal 1381 KUH Perdata dapat

---

[5] Pasal 1233 KUH Perdata menyebutkan bahwa sumber perikatan adalah undang-undang dan perjanjian. Meskipun demikian pajak merupakan perikatan yang timbul karena undang-undang. Hal ini didasarkan pada Pasal 23 A UUD 1945 yang menyatakan bahwa segala pungutan yang bersifat memaksa harus berdasarkan undang-undang. Selain itu, undang-undang perpajakan seperti Undang-undang Pajak Penghasilan juga mengatur hutang pajak timbul pada saat dipenuhinya syarat-syarat yang ditentukan dalam undang-undang.

[6] Kesit Bambang Prakosa, *Hukum Pajak* (Yogyakarta: Penerbit Ekonisia Unversitas Islam Indonesia, t.t.), 18.

[7] Dahliana Hasan, "Sunset Policy dan Implikasinya terhadap Peningkatan Penerimaan Pajak Penghasilan di Daerah Istimewa Yogyakarta", *Mimbar Hukum* 21, no. 2 (Juni 2009): 284-86.

diterapkan dalam hapusnya hutang pajak.[8] Hanya lima cara yang dapat diterapkan untuk menghapuskan hutang pajak, yaitu pembayaran, kompensasi, pembebasan, daluwarsa, dan batal/pembatalan.[9] Dahliana berpendapat bahwa pengampunan pajak termasuk dalam cara penghapusan hutang pajak melalui pembebasan.[10] Pembebasan dapat menghapuskan hutang pajak apabila terdapat perbuatan positif dari pihak fiskus yang didasarkan pada permohonan wajib pajak.[11] Pembebasan dalam hukum pajak terbagi menjadi dua, yaitu *kwitjtschelding* dan *ontheffing*.[12]

Kwitjtschelding dalam hukum pajak terjadi karena ditiadakan fiskus biasanya diberikan terhadap sanksi administrasi perpajakannya bukan terhadap pokok pajaknya. Santoso Brotodiharjo juga menegaskan pembebasan dalam arti *Kwitjtschelding* ini juga mensyaratkan bahwa ketentuan mengenai pembebasan harus dimuat di dalam undang-undang yang bersangkutan.[13] Berbeda halnya dengan *ontheffing*, pembebasan ini hanya diberikan apabila subjek pajak setelah dikenakan pajak ternyata memenuhi syarat-syarat yang ditentukan dalam undang-undang untuk diberikan pembebasan oleh fiskus —dengan kata lain menghapuskan hutang pajak yang tidak dapat ditagih karena beberapa sebab yang ditetapkan dengan keputusan Menteri Keuangan seperti wajib pajak meninggal dunia dengan tidak meninggalkan warisan atau ahli waris.[14]

Dari kedua jenis pembebasan pajak yang dipaparkan di atas, Dahliana menyimpulkan bahwa pengampunan pajak mempunyai kesamaan makna dengan *kwitjtschelding.* Hal ini ditunjukkan dari syarat *kwitjtschelding* yang menekankan pada (1) hapusnya hutang pajak karena ditiadakan fiskus, (2) biasanya didasarkan pada

---

[8] *Ibid.*
[9] *Ibid*.
[10] *Ibid*.
[11] Suandi, *Hukum Pajak*, 135.
[12] Sumyar, *Dasar-Dasar Hukum Pajak*, 85-86.
[13] Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak* (Bandung: PT. Eresco, 1995), 127-128.
[14] Sumyar, *Dasar-Dasar Hukum Pajak*, 86.

permohonan wajib pajak itu sendiri dan (3) ketentuan mengenai pembebasan harus dimuat dalam undang-undang yang bersangkutan.[15]

Penulis sepakat dengan apa yang disimpulkan oleh Dahliana bahwa pengampunan pajak mempunyai kesamaan makna dengan *kwitjtschelding*. Hal ini dapat dilihat dari fakta yang meliputi kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Pertama, adanya pengampunan hutang pajak dalam seluruh periode kebijakan pengampunan pajak di Indonesia disebabkan karena ditiadakan oleh pemerintah, dalam hal ini fiskus. Kedua, seluruh periode kebijakan pengampunan pajak di Indonesia memberi ketentuan bahwa pengampunan diberikan terhadap wajib pajak yang mengajukan permohonan atau melaporkan sendiri aset yang dimilikinya. Dalam hal ini, fiskus tidak mewajibkan wajib pajak yang tidak mengajukan permohonan atau melaporkan kepada fiskus. Dalam kondisi, wajib pajak secara otomatis tidak dapat menikmati kesempatan pengampunan pajak. Ketiga, seluruh periode pengampunan pajak di Indonesia juga diberlakukan dengan dasar hukum resmi dari pemerintah yang dimuat dalam bentuk undang-undang maupun peraturan pemerintah lainnya.

Harus diakui bahwa hutang pajak pada dasarnya tunduk kepada kaidah hukum perdata. Namun, mengingat pajak merupakan hak monopoli negara, hutang pajak mempunyai aspek hukum publik (adminstrasi negara). Menurut Paul Scholten, terjadi hubungan antara hukum umum dan hukum khusus yang mengakibatkan perlakuan asas *lex spesialist derogat lex generalis*. Asas ini mendudukkan hukum perdata sebagai hukum yang umum dan hukum administrasi (hukum pajak) sebagai hukum yang khusus.[16]

KUH Perdata tidak memberikan pengertian atau definisi tentang apa yang dimaksudkan pembebasan utang. Mariam Darus Badrulzaman memberi pemahaman bahwa pembebasan utang ialah perbuatan atau pernyataan kehendak dari kreditur untuk membebaskan debitur dari perikatan dan pernyataan kehendak dari kreditur untuk

[15] Dahliana Hasan, "Sunset Policy", 287.
[16] Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, 9.

membebaskan debitur dari pernyataan kehendak tersebut diterima oleh debitur.[17]

Adanya pernyataan kehendak dari debitur menunjukkan bahwa perikatan yang timbul karena perjanjian dalam hukum perdata merupakan hubungan hukum yang bertimbal balik artinya para pihak kreditur dan debitur mempunyai hak dan kewajiban masing-masing. Oleh karena itu, kesepakatan para pihak menjadi syarat sah perjanjian (Pasal 1320 KUHPerdata). Hal ini berbeda dengan perikatan dalam pajak yang timbul karena undang-undang sehingga kesepakatan sebagai syarat perjanjian tidak berlaku dalam (perikatan) pajak.

Sebagai konsekuensinya, pembebasan utang pajak yang membawa akibat hapusnya perikatan tidak memerlukan persetujuan dari wajib pajak. Dengan demikian pembebasan hutang (denda dan pokok) pajak sebagai akibat pengampunan pajak dapat dilakukan sepihak oleh negara. Dengan kata lain, hak negara sebagai kreditur untuk menagih pajak dapat dilepaskan tanpa harus mendapat persetujuan dari wajib pajak. Pernyataan sepihak atas pembebasan utang pajak harus dinyatakan dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak. Dalam Penetapan Presiden No. 5 Tahun 1964 dan Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984, pernyataan tersebut tidak dirumuskan secara eksplisit lebih-lebih karena dalam kedua peraturan tersebut tidak memberikan pengertian dan definisi tentang pengampunan pajak itu sendiri.

Kedua peraturan tersebut di atas hanya menyebut secara implisit mengenai pembebasan utang pajak dengan rumusan, "atas pajak-pajak yang belum pernah atau belum sepenuhnya dikenakan atau dipungut diberikan pengampunan dengan kewajiban membayar (uang) tebusan, dan terhadapnya tidak akan dilakukan pengusutan fiskal maupun penyidikan dan penuntutan pidana." Dari rumusan di atas, negara secara sukarela melepaskan hak untuk menagih utang pajak dengan kata lain membebaskan kewajiban membayar pajak.

---

[17] Mariam Darus Badrulzaman, *KUHPerdata Buku III Hukum Perikatan dengan Penjelasannya* (Bandung: Alumni, 1996), 187.

Terdapat dua hal yang menyangkut perbedaan perlakuan atas pemberlakuan pengampunan pajak yang berkenaan dengan keadilan di bidang hukum, yaitu *pertama*, pengampunan hanya diberikan bagi wajib pajak yang jelas-jelas sudah melakukan pelanggaran; dan *kedua*, pengampunan pajak juga tidak berlaku bagi wajib pajak (yang telah melakukan pelanggaran) yang pada saat berlakunya peraturan dan Undang-Undang Pengampunan Pajak yang sedang menjalani pemeriksaan atau penyidikan. Jumlah utang pajak yang sudah pasti sebagai hasil pemeriksaan dan penuntutan tetap harus dibayar. Ketentuan semacam itu dapat dibenarkan sepanjang hal tersebut ditetapkan dengan undang-undang.

Mengenai adil tidaknya materi pengampunan pajak yang diatur, Radbruch berpandangan bahwa keadilan dimaknai sebagai *justice means correctness as related especially to the law* (keadilan berarti kesesuaian kebijakan dengan hukum); keadilan tidak lain adalah kebenaran distribusi dan kompensasi; dan hukum pada dasarnya berkaitan dengan distribusi dan kompensasi.[18] Keadilan juga dipahami oleh Radbruch sebagai persamaan *(equality)*.[19] Jika kemudian persamaan ini diartikan dalam makna yang sempit, maka kebijakan pengampunan pajak dapat dimengerti sebagai bentuk perlakuan yang tidak adil dari pemerintah karena ada perlakuan khusus terhadap wajib pajak yang tidak patuh membayar pajak yang diampuni dari kewajiban membayar utang pokok pajak dan seluruh sanksi dalam perpajakan yang mencakup sanksi administrasi dan sanksi pidana.

Adanya perlakuan khusus terhadap wajib pajak yang tidak patuh di atas membuka kemungkinan untuk memahami bahwa kebijakan pengampunan pajak berpotensi "melukai" rasa keadilan masyarakat, khususnya wajib pajak yang selama ini patuh membayar pajak. Karena keberadaan wajib pajak tidak patuh dapat memberi dampak negatif bagi wajib pajak patuh. Keberadaan wajib pajak tidak patuh bahkan dapat dikategorikan sebagai salah satu biaya atau beban perpajakan.[20]

---

[18] Radbruch, *Legal Philosophy*, 76.

[19] Radbruch, *Legal Philosophy*, 74.

[20] Haula Rosdiana, *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, (Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2012), 46.

Hal ini secara lebih rinci diungkap oleh Jeff Pope yang berpendapat bahwa ada lima komponen beban biaya perpajakan; dua di antaranya adalah beban biaya pelanggaran perpajakan *(burden of tax evasion)* dan beban biaya penghindaran kewajiban perpajakan *(avoidance costs)*. Pope berkata:

> "*The five component costs of taxation are complience cost, administrative costs, deadweight efficiency lost from taxation, burden of tax the excess, burden of tax evasion, and avoidance costs*."[21]

Meskipun demikian, pandangan yang menyatakan bahwa pengampunan pajak dapat menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak yang patuh, jika dihadapkan pada penjelasan Undang-Undang Pengampunan Pajak yang secara eksplisit justru menyatakan adanya unsur keadilan dalam kebijakan pengampunan ini, tampak tidak berpijak pada argumen yuridis. Oleh karena itu, keadilan harus dimaknai dengan arti luas. Fakta yang menunjukkan masih banyaknya aktifitas ekonomi yang belum atau tidak dilaporkan justru merupakan bentuk ketidakadilan yang seharusnya mengusik rasa keadilan wajib pajak patuh yang telah berkontribusi besar terhadap penerimaan negara yang harus ditertibkan melalui kebijakan yang mendorong para wajib pajak tidak taat tersebut agar berubah menjadi wajib pajak yang taat.

Mendasarkan prinsip keadilan yang diusung oleh Radbruch di mana setiap orang mempunyai hak yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas, seluas kebebasan yang sama bagi semua orang, keadilan dalam pemungutan pajak terpenuhi ketika orang dalam kondisi yang sama harus diberi perlakuan yang sama. Hal ini dapat diartikan ketika seseorang telah memenuhi kriteria sebagai wajib pajak, orang tersebut harus dibebani kewajiban pembayaran pajak yang sama pula. Wajib pajak yang selama ini tidak patuh harus dipaksa untuk memenuhi kewajibannya meskipun harus dengan cara

[21] Jeff Pope, "The Compliance Costs of Taxation in Australia and Tax Simplication", dalam *The Issues, Australian Journal of Management*, The University of New South Wales, June, 1993.

pengampunan untuk mendudukannya menjadi wajib pajak patuh. Hal demikian juga untuk mengatasi ketimpangan antara wajib pajak patuh dan tidak patuh. Sistem pemungutan pajak di Indonesia juga mendasarkan pada asas *equality* dan *equity;* dalam kedudukan yang sama wajib pajak harus diperlakukan sama menjadi dasar pertimbangan kebijakan pengampunan ini.

Selain argumentasi di atas pemungutan pajak bisa dikatakan adil karena pada dasarnya pemungutan pajak yang dilakukan negara kembali lagi pada warga negara dengan segala konsekuensi dan aturannya. Membayar pajak kepada negara dengan tidak mempermasalahkan apa yang menjadi dasar *(basic)* bagi negara untuk memungut pajak pada penduduknya merupakan pemenuhan hak kepada negara. Dalam konteks ini, warga negara wajib membayar pajak karena mereka wajib berbakti pada negara.[22]

Adanya kebijakan pengampunan pajak merupakan kesempatan wajib pajak memperoleh pengampunan dalam hal tidak melaporkan harta kekayaannya ke dalam Surat Pemberitahuan. Prinsip keadilan ditandai pula dengan cakupan wajib pajak untuk mengikuti pengampunan pajak sangat luas dan meliputi banyak sektor –bukan untuk kalangan tertentu. Selain itu, pengampunan pajak tidak hanya untuk wajib pajak yang memiliki penghasilan besar saja, namun juga untuk semua wajib pajak dengan lapisan pajak terendah sampai tertinggi. Sektor usaha kecil menengah yang belum menjadi wajib pajak dan menjadi salah satu *underground economy* juga dapat turut serta dalam program pengampunan pajak. Adil kiranya apabila pada akhirnya pajak itu dipikul tidak untuk wajib pajak yang patuh saja, tetapi untuk semua wajib pajak. Wajib pajak hanya membayar tarif tebusan yang telah ditentukan berdasarkan periode tertentu yang tercantum pada Undang-Undang Pengampunan Pajak. Besaran uang tebusan dalam pengampunan pajak lebih kecil dari sanksi yang seharusnya dikenakan apabila berdasarkan pemeriksaan dan penyidikan ditemukan harta yang tidak dilaporkan.

---

[22] Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Konsep dan Aspek Formal* (Bandung: Rekayasa Sains, 2017), 59.

Prinsip keadilan juga tercermin dalam Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 maupun Peraturan Pemerintah yang mengatur pengampunan pajak. Kebijakan pengampunan pajak justru ditetapkan pemerintah untuk memberikan rasa adil bagi wajib pajak yang sudah melaksanakan kewajiban perpajakan selama ini dengan benar termasuk bagi peserta program pengampunan pajak melalui pemerataan beban pajak kepada wajib pajak yang belum melaksanakan kewajiban pajak dengan benar namun tidak mengikuti program pengampunan pajak. Penerapan kebijakan ini dapat mengarahkan wajib pajak yang selama ini kurang patuh menjadi wajib pajak yang patuh.

Dalam konteks lebih spesifik dari pembahasan pada paragraf-paragraf sebelumnya, persoalan keadilan sesungguhnya bisa ditelusuri dari dua kategori faktor penyebab lahirnya polemik adil dan tidak adil dalam kebijakan pengampunan pajak. Yang pertama adalah keadilan dalam konteks pembebasan sanksi administrasi, dan yang kedua adalah keadilan dalam pembebasan tuntutan pidana. Berikut penjelasan keduanya:

1. **Keadilan dalam Pembebasan Sanksi Administrasi**

   Sebagaimana telah diuraikan dalam pembahasan sebelumnya, sanksi administrasi merupakan sanksi yang dikenakan oleh administrasi negara berdasarkan wewenang yang dimilikinya dengan tujuan agar warga menaati kaidah-kaidah hukum administrasi.

   Penjatuhan sanksi administrasi yang bersumber dari wewenang pemerintah dapat dibedakan ke dalam wewenang bebas dan wewenang terikat. Wewenang terikat merupakan wewenang yang diberikan kepada administrasi negara tertentu yang normanya sudah ditentukan secara tegas dalam norma dasarnya. Administrasi negara tidak dapat melakukan perbuatan hukum lain selain tindakan hukum yang sudah ditentukan. Sebaliknya, dalam wewenang yang bebas administrasi negara tertentu memiliki kebebasan untuk memilih perbuatan hukum apa yang dapat dilakukan berdasarkan kewenangan yang dimilikinya.

Dalam hal ini administrasi negara memiliki ruang gerak kebebasan untuk melaksanakan kewenangannya. Kebebasan untuk menentukan penilaian atas tindakan hukum apa yang akan dilakukan dapat bersifat objektif maupun subjektif. Kebebasan penilaian yang subjektif misalnya apabila dalam peraturan dasarnya dirumuskan dengan kalimat "dapat". Perkataan "dapat" menunjukkan adanya wewenang bebas yang dimiliki administrasi negara untuk melakukan suatu perbuatan tertentu berdasarkan penilaiannya sendiri.

Dalam konteks pengenaan sanksi administrasi pajak diatur dalam Undang-undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan. Dari semua pasal yang mengatur sanksi administrasi, baik berupa denda, kenaikan maupun bunga tidak ditemukan perkataan "dapat" sebagaimana dimaksudkan dalam wewenang bebas sehingga penjatuhan sanksi administrasi dalam undang-undang pajak dikategorikan sebagai wewenang terikat. Akan tetapi Pasal 36 ayat 1 Undang-undang KUP 1983 memberikan pula wewenang bebas kepada Direktur Jenderal Pajak untuk mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi apabila sanksi administrasi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak. Pasal tersebut berbunyi sebagai berikut:

> "Direktur Jenderal Pajak dapat mengurangkan atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda dan kenaikan yang terutang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya."

Ketentuan yang sama ditemukan pula dalam Pasal 36 ayat 1 Undang-Undang KUP Tahun 2007. Berdasarkan ketentuan Pasal 36 ayat 1 di atas, pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi hanya dapat dilakukan apabila sanksi administrasi yang dikenakan bukan diakibatkan oleh perbuatan wajib pajak yang dilakukan secara sengaja.

Dari bunyi ketentuan di atas, wewenang menghapuskan sanksi administrasi sebagaimana diatur dalam pasal 36 ayat 1 selain mengandung wewenang bebas, juga mengandung wewenang terikat. Wewenang terikat ditunjukkan dengan adanya syarat bukan dilakukan dengan sengaja (kekhilafan). Sampai sejauhmana administrasi negara (fiskus) mempunyai kewenangan untuk membebaskan sanksi administrasi akan berkaitan dengan masalah diskresi yang dimiliki administrasi negara, yaitu suatu kebijakan berdasarkan kebebasan untuk bertindak atau mengambil keputusan atas inisiatif sendiri dalam rangka menyelesaikan berbagai permasalahan yang sulit yang membutuhkan penanganan secara tepat.

Administrasi atau alasan dalam hubungan dengan penghapusan denda administrasi adalah menyangkut penerimaan negara. Peningkatan penerimaan negara di masa yang akan datang akan lebih memudahkan pencapaian kesejahteraan masyarakat dengan membiayai kepentingan umum. Pengenaan denda administrasi terhadap pajak-pajak yang tidak atau kurang dibayar pada tahun-tahun sebelumnya akan menyebabkan utang pajak yang harus dibayar semakin besar sehingga akan menimbulkan penolakan dari pihak wajib pajak. Oleh karena itu, kumulasi pengenaan sanksi administrasi untuk beberapa tahun merupakan tindakan yang kurang berdaya guna dan berhasil guna bagi penerimaan negara. Penjelasan pasal di atas menyatakan bahwa penghapusan atau pengurangan yang dimaksudkan berlandaskan pada unsur keadilan.

Harus diakui tidak ada ukuran objektif tentang keadilan atau ketidakadilan apabila penilaiannya didasarkan atau ditentukan oleh budaya masyarakat yang diyakininya, karena yang muncul adalah keadilan yang bersifat subjektif. Dalam ilmu hukum yang muncul adalah prinsip-prinsip umum dalam perumusan undang-undang seperti kesamaan dalam kedudukan hukum, keseimbangan hak dan kewajiban, hak untuk membela/melindungi kepentingannya dan sebagainya.

Dalam pengampunan pajak, keadilan lebih menekankan pada keadilan hukum dalam arti keadilan menurut undang-undang dengan melepaskan wewenang administrasi negara (fiskus) untuk mengenakan sanksi administrasi. Keadilan membebaskan sanksi administrasi lebih menekankan pada kepentingan yang lebih besar daripada sekedar keadilan untuk kepentingan yang bersifat individual.

Wewenang memungut pajak termasuk membebaskan, mengecualikan, atau melepaskan hak untuk memungut pajak merupakan kekuasaan yang ada pada negara sebagai wujud dari kedaulatan yang dimiliki negara. Karena besarnya kekuasaan yang ada pada negara, hukumnya pun dapat diciptakan oleh negara melalui administrasi negara.[23] Dalam hukum negara Indonesia, wewenang ini harus disertai dengan pengabdian kepada masyarakat dalam upaya menciptakan kesejahteraan umum sehingga tercipta keadilan. Dalam hubungannya dengan fungsi pajak, pembebasan sanksi administrasi merupakan wujud dari fungsi mengatur (*regulerend*) pajak. Pembebasan sanksi administrasi dalam pengampunan pajak sebagai implementasi dari fungsi mengatur bertujuan untuk memberikan motivasi dan dorongan kepada wajib pajak agar di masa mendatang wajib pajak melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan undang-undang. Hak memungut pajak oleh negara membawa kewajiban kepada negara untuk memajukan kesejahteraan umum.

2. Keadilan dalam Pembebasan Penuntutan Pidana

Penuntutan pidana sebagaimana yang diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) merupakan tindakan lanjut setelah penyidik melaksanakan suatu tugasnya dalam penyidikan. Penyidikan maupun penuntutan dilakukan terhadap wajib pajak jika wajib pajak diduga melakukan perbuatan

[23] Hukum administrasi yang diciptakan atau dibuat oleh adminstrasi negara sendiri oleh Prajudi Atmosudirdjo disebut hukum administrasi negara otonom. Lihat Prajudi Atmosudirdjo, *Hukum Adminstrasi Negara* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1988), 55.

yang diklasifikasikan sebagai perbuatan tindak pidana dalam bidang perpajakan.

Dalam arti yang sederhana, tindak pidana diartikan sebagai perbuatan yang oleh undang-undang diancam dengan sanksi pidana. Sanksi pidana dalam pajak diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007, mulai Pasal 38 hingga Pasal 43 A dalam bab VIII yang mengatur ketentuan pidana. Ketentuan ini berlaku untuk semua undang-undang pajak seperti pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, pajak bumi dan bangunan dan sebagainya. Adapun ancaman sanksi pidana perpajakan dapat berupa penjara dan kurungan. Dengan diberlakukannya sanksi pidana ini, muncullah istilah tindak pidana pajak atau tindak pidana fiskal.

Menurut Sudarto, hukum pidana fiskal bukanlah hukum pidana khusus melainkan hukum administrasi. Jika terdapat elemen hukum pidananya, itupun bersifat khas. Ia bersifat administratif,[24] sehingga tindak pidana pajak (fiskal) disebut delik administratif. Pemberian sanksi pidana dalam pajak dianggap sebagai wujud keadilan retributif, sebagai imbalan atas kejahatan/pelanggaran yang dilakukannya.

Pengenaan atau ancaman sanksi pidana terhadap pelanggaran norma-norma hukum administratif dapat saja dilakukan sebagaimana yang sering terjadi selama ini (kriminalisasi) sepanjang instrumen yang ada dalam hukum administrasi tidak cukup efektif untuk mempertahankan kaidah hukum administratif tersebut.

Menurut Wiryono Prodjodikoro, norma-norma atau kaidah-kaidah dalam bidang hukum tata usaha negara dan hukum tata negara harus pertama-tama ditanggapi dengan sanksi administrasi. Begitupula norma-norma dalam bidang hukum perdata, pertama-tama harus ditanggapi dengan sanksi perdata.[25] Selanjutnya,

[24] Sudarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana* (Bandung: Alumni, 2006), 62.

[25] Wiryono Prodjodikoro, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia* (Bandung: PT Eresco Bandung, 1986) 50-57.

Wiryono juga menyatakan bahwa batas antara hukum pidana di satu pihak dan hukum perdata, hukum tata negara dan hukum tata usaha negara, di sisi lain, terdapat pada rasa keadilan. Dihubungkan dengan kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan wajib pajak, cukup adil bila sanksi yang dikenakan terhadap wajib pajak berupa pembayaran atas kerugian negara tersebut. Dalam hal ini sanksi pidana hanyalah bersifat alternatif hukuman terakhir jika cara lain tidak efektif *(ultimum remidium)*.

Kebijakan kriminalisasi terhadap perbuatan-perbuatan tertentu menurut Sudarto antara lain harus memperhatikan prinsip-prinsip "biaya dan hasil" dan kapasitas atau kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum. Kebijakan ini seharusnya tidak melampaui beban tugas penegak hukum. Dengan kesadaran dan pengetahuan masyarakat Indonesia terhadap kewajiban perpajakan dapat dibayangkan berapa banyak masyarakat Indonesia dipenjara karena kurang atau tidak membayar pajak dengan benar sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Semakin banyaknya tindakan yang diancam pidana akan menimbulkan krisis kriminalisasi.

Pembebasan terhadap penyidikan dan penuntutan pidana hanya semata-mata menghentikan proses pemeriksaan di depan pengadilan dengan konsekuensi tidak dikenakannya sanksi pidana. Sementara itu, perbuatan wajib pajak masih tetap dikualifikasikan sebagai tindak pidana. Penghapusan penyidikan dan penuntutan pidana dalam pengampunan pajak akan cukup memberi dorongan bagi wajib pajak untuk ikut serta dalam program pengampunan pajak tidak sekedar penghapusan sanksi administrasi saja. Hal ini pula yang menyebabkan pengampunan pajak di tahun 2007 kurang diminati karena penyidikan dan penuntutan pidana tetap diberlakukan. Oleh karena itu, pengampunan pajak di periode selanjutnya (2016) tidak hanya mencakup penghapusan sanksi administrasi dan utang pokok pajak, namun juga penghapusan sanksi pidananya.

Pengenaan sanksi pidana kepada wajib pajak tidak lebih menguntungkan daripada pengenaan sanksi administrasi (denda,

bunga atau kenaikan), karena pengenaan sanksi pidana baik penjara maupun kurungan tidak akan menghasilkan penerimaan negara. Justru yang terjadi adalah sebaliknya akan menambah beban negara untuk mengurusi para wajib pajak yang berada dipenjara. Persoalan ke depan adalah tentang keberadaan sanksi pidana itu sendiri dalam hukum pajak. Apabila sanksi pidana dikehendaki tetap dipertahankan dalam undang-undang pajak, maka negara perlu mempertimbangkan kembali sanksi yang tepat bagi wajib pajak.

Dalam sistem KUHP dikenal hukuman pidana pokok dan pidana tambahan yang diatur dalam pasal 10. Dari jenis pidana pokok yang diatur dalam pasal 10 tersebut, hanya pidana denda yang tidak bersifat pembatasan kemerdekaan orang, seperti halnya pidana tambahan berupa pencabutan hak-hak tertentu, perampasan barang-barang dan pengumuman putusan hakim.

Dalam ketentuan Pasal 30 ayat 2 KUHP, apabila hukuman denda tidak dibayar, maka gantinya adalah kurungan. Menurut Muladi dan Barda Nawawi, sedikit sekali tindak pidana yang hanya diancam dengan pidana denda. Untuk kejahatan dalam Buku II hanya terdapat satu delik yaitu dalam Pasal 403, sedangkan untuk pelanggaran dalam buku III hanya terdapat dalam 40 Pasal dari keseluruhan pasal-pasal tentang pelanggaran.

Dengan mendasarkan pada prinsip-prinsip kriminalitas di atas, apalagi dengan diterimanya korporasi sebagai pelaku tindak pidana, sanksi pidana dalam undang-undang pajak cukup dikenakan pidana denda saja karena selain lebih efisien negara pun dapat memperoleh manfaat berupa penerimaan negara.

B. Tinjauan Kemanfaatan dalam Kebijakan Pengampunan Pajak

Kebijakan pengampunan perpajakan di Indonesia dirasa menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak lain, tetapi kebijakan ini sudah disahkan dalam suatu undang-undang yang mengandung arti bahwa rakyat melalui wakilnya di DPR telah menyetujui kebijakan tersebut, khususnya kebijakan tahun 2016. Lima kebijakan pengampunan pajak sebelumnya meskipun tanpa melalui proses legislasi di DPR, namun merujuk pada kebijakan perpajakan secara

umum, bahwa sesungguhnya pajak itu terhutang dan negara memiliki hak mutlak dalam pemungutannya. Oleh karena itu, kebijakan pengampunan pajak diizinkan oleh konstitusi untuk dikeluarkan atau diberlakukan pemerintah secara sepihak meskipun dirasa tidak adil oleh wajib pajak tertentu.

Pertimbangan disetujuinya kebijakan pengampunan pajak adalah bahwa kebijakan ini diyakini mampu memberi kemanfaatan yang besar bagi negara dan masyarakat. Asas manfaat sebagai asas dari kebijakan pengampunan pajak ini sudah sesuai dengan filsafat hukum Islam yang mengemukakan kemanfaatan *(maṣlaḥah)* adalah asas utama hukum. Bahkan dalam pandangan aṭ-Ṭūfi, kemanfaatan *(maṣlaḥah)* merupakan dalil dan hujjah hukum yang tidak memerlukan konfirmasi dari *naṣṣ* al-Qur'an dan hadis ketika kemanfaatan tersebut tidak disebutkan secara langsung oleh keduanya. Kemanfaatan ini disebut oleh al-Ghazālī sebagai *maṣlaḥah mursalah.*

Bentuk kemanfaatan dalam jangka panjang yang diharapkan dalam kebijakan pengampunan pajak adalah peningkatan pertumbuhan ekonomi nasional. Kemanfaatan lain yang ingin dicapai dalam pengambilan kebijakan pengampunan pajak adalah bahwa kebijakan ini diharapkan dapat mempengaruhi penerimaan negara yang besar, yaitu APBN *sustainable* yang secara tidak langsung akan berdampak pada pelaksanaan pembangunan infrastruktur yang lebih baik dan mengurangi angka pengangguran yang akan sampai pada upaya menyejahterakan rakyat.

Tujuan kemanfaatan dalam kebijakan pengampunan pajak di atas selain bersesuaian dengan teori *maṣlaḥah* yang terdapat dalam filsafat hukum Islam juga selaras dengan pendapat yang dikemukan Gustav Radbruch. Menurut Radbruch, keberadaan hukum harus didasarkan pada pertimbangan memberikan kemanfaatan. Jika ditinjau dengan perspektif aṭ-Ṭūfi, kemanfaatan *(maṣlaḥah)* yang ditimbulkan oleh kebijakan pengampunan pajak di atas termasuk dalam kategori *maṣlaḥah 'urfi* karena tidak disebutkan dengan tegas oleh *naṣṣ*. Namun, kemanfaatan jenis ini tetap mendapatkan legitimasi dari *syāri'*, Allah, sebagaimana *maṣlaḥah syar'iyyah.*

Oleh karena itu, dalam konteks kebijakan pengampunan pajak, meskipun kebijakan ini di satu sisi dinilai menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak yang patuh (walaupun ini masih tidak mutlak), namun di sisi lain pertimbangan keberadaan asas manfaat dalam pengambilan kebijakan ini sangat kuat argumennya. Karena kebijakan pengampunan pajak didasarkan pada upaya yang dilakukan oleh pemerintah dalam menggali potensi penerimaan dari sektor pajak melalui perluasan basis data wajib pajak.

Penggalian penerimaan negara dari sektor pajak melalui kebijakan pengampunan pajak merupakan praktik kebijakan yang diterapkan di banyak negara. Pada pelaksanaannya, pengampunan pajak digunakan sebagai alat untuk menghimpun dana dari sektor pajak secara cepat dalam jangka waktu singkat, dengan alasan bahwa upaya penarikan kembalinya dana yang disimpan di luar negeri oleh wajib pajak dapat terealisasi lebih cepat dengan adanya pengampunan pajak. Selain itu, kebijakan ini ditetapkan banyak negara dikarenakan semakin meningkatnya upaya wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak *(tax avoidance)* maupun pelanggaran perpajakan *(tax evasion)* dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya.[26] Meskipun demikian, menurut James Alm, pengalaman nyata dari banyak negara menunjukkan bahwa dampak langsung pada penerimaan pajak jangka pendek selalu rendah.[27] Hal senada disampaikan oleh Torgler dan Schaltegger, bahwa hasil dari banyak pengampunan pajak yang telah dilaksanakan di berbagai negara menunjukkan tren penerimaan pajak yang kurang dari yang diharapkan.[28] Hal yang sama juga diungkapkan oleh Ragimun,

---

[26] Agus Iwan Kesuma, "Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) sebagai Upaya Optimalisasi Fungsi Pajak," *Jurnal Ekonomi Keuangan dan Manajemen* 12 (2016): 22-25.

[27] James Alm, Jorge Martinez-Vazquez , and Sally Wallace,"Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in The Russian Federation," dalam *Economic Analysis and Policy* 39, no.2 (September 2009).

[28] Torgler B. and Schaltegger C.A. 2003. *Tax Amnesty and Political Participation*.http://www.sgvs.ch/documents/Congres_2003/papers_jahrestagung_2003/A2- Tax%20Amnesty%20and%20political%20Partiation.pdf: 14-45.

kebijakan pengampunan pajak yang diimplementasikan dengan tidak tepat akan menimbulkan semakin menurunnya aduan secara sukarela *(voluntary compliance)* dalam jangka panjang.[29]

Pandangan di atas dapat dijelaskan dengan pemikiran bahwa walaupun pada dasarnya kebijakan pengampunan pajak adalah hak semua wajib pajak, masih ada anggapan bahwa kebijakan ini hanya berlaku bagi wajib pajak yang melakukan kecurangan dalam perpajakannya. Wajib pajak yang melakukan kesalahan hitung maupun kesalahan interprestasi perpajakan periode sebelumnya dapat pula mengambil hak atas kebijakan ini sebagai waktu yang tepat untuk melakukan perbaikan atas kesalahan yang dilakukan tanpa ada konsekuensi sanksi administrasi ataupun sanksi denda. Akibatnya, wajib pajak yang tidak patuh karena disengaja maupun tidak akan menggunakan kebijakan ini sebagai peluang untuk diampuni sanksinya.

Manfaat kebijakan pengampunan pajak selain bisa ditinjau dari aspek penerimaan negara dan penguatan data wajib pajak juga bisa dilihat dari sisi bahwa pengampunan pajak dapat dikategorikan sebagai salah satu bentuk insentif pajak. Terdapat dua pandangan mengenai insentif pajak dalam konteks investasi, yaitu yang mendukung dan menolak dengan berbagai argumentasinya masing-masing. Satu hal yang tidak dapat dibantah adalah pajak merupakan salah satu indikator pertimbangan ketika investor ingin menanamkan modal pada daerah/negara tertentu. Meskipun indikator ini bukanlah suatu pertimbangan yang dominan.

Berbeda dengan insentif pajak pada umumnya di mana keringanan/fasilitas perpajakan ditawarkan kepada investor baru, pengampunan pajak sesuai dengan pengertiannya diberikan kepada investor lama yang sudah menjadi wajib pajak (lama). Oleh karena itu, pengampunan pajak khusus ditujukan bagi investor yang sudah menjadi wajib pajak. Hal ini mengingat pengampunan pajak lebih

[29] Ragimun, Analisis Implementasi Pengampunan Pajak *(Tax Amnesty)* di Indonesia, 2014, melalui www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/analisis/pdf: 34-36.

berhubungan dengan wajib pajak lama dan tidak berlaku bagi wajib pajak/investor baru. Pengampunan pajak yang berisikan pembebasan kewajiban pajak yang sebelumnya tidak dibayar termasuk pula sanksi administrasi dan sanksi pidana akan membuat wajib pajak tidak ragu atau takut untuk menggunakan dana atau keuntungan yang diperoleh sebelumnya sebagai modal dalam pengembangan investasi.

Keuntungan yang sebelumnya tidak dikenakan pajak pada umumnya digunakan untuk berbagai kepentingan wajib pajak antara lain digunakan untuk modal investasi baru. Dengan melakukan investasi baru, maka berlaku insentif pajak secara legal. Dengan berlakunya insentif pajak, investor dapat menikmati fasilitas atau keringanan pajak yang dijamin undang-undang. Keringanan pajak menimbulkan harapan keuntungan yang diperoleh lebih besar daripada keuntungan yang dikenakan pajak. Dengan demikian, pemberlakuan pengampunan pajak bagi investor akan mendapatkan keuntungan atau manfaat 2 (dua) kali: pertama terhadap kekurangan pajak tahun sebelumnya tidak dikenakan pajak dan pengusutan fiskal maupun penyidikan pidana, dan kedua atas keuntungan tersebut yang digunakan untuk modal investasi baru akan mendapat fasilitas atau insentif pajak.

Pengenaan pajak yang tinggi dengan disertai denda akan memberikan beban yang berat bagi investor dan ini akan menyebabkan investasi menurun. Secara tidak langsung hal ini akan mengakibatkan harga barang naik yang menyebabkan daya beli masyarakat menjadi turun. Keadaan ini jelas akan menjauhkan masyarakat dalam upaya memenuhi kebutuhan hidupnya. Sebaliknya, pengenaan pajak yang rendah terhadap keuntungan atau laba investor akan memberikan dorongan yang kuat untuk meningkatkan investasi. Apalagi dengan memberikan pembebasan atas pokok pajak beserta sanksinya (pengampunan pajak) akan lebih memberikan motivasi bagi investor meningkatkan dan memperluas investasi.

Meningkatnya investasi dapat mendatangkan berbagai keuntungan, misalnya, alih teknologi (terutama dari investasi asing), pengembangan wilayah, penyerapan tenaga kerja, peningkatan pendapatan masyarakat, dan pertumbuhan ekonomi. Pertumbuhan

ekonomi yang meningkat diharapkan paralel dengan penerimaan negara dari sektor pajak. Semakin banyak tenaga kerja yang dapat diserap pada lapangan usaha investasi, semakin besar peluang atau harapan masyarakat memenuhi kebutuhan hidupnya dalam usaha mencapai kesejahteraan.

Meskipun demikian, beberapa periode/program pengampunan pajak yang telah dibuat pemerintah dianggap gagal untuk menaikkan investasi. Hal tersebut menunjukkan bahwa pengampunan pajak tidak dapat dijadikan insentif atau perangsang bagi investor untuk melakukan pengembangan atau perluasan investasi. Hal ini memperkuat pendapat bahwa pajak bukanlah indikator penentu atau satu-satunya bagi minat investasi.

Pengampunan pajak hanyalah sebagai perangsang atau insentif tidak langsung bagi pengembangan investasi, dan bagi fiskus atau administrasi perpajakan pengampunan pajak dinilai lebih menguntungkan karena akan mengurangi beban biaya dan administrasi daripada melakukan penegakan hukum. Kebijakan pengampunan pajak bagi investor tidaklah penting dibanding ketersediaan bahan baku, upah buruh yang murah dan ketersediaan transportasi yang mudah. Pengenaan tarif pajak yang tinggi belum tentu akan menghasilkan keuntungan investor yang rendah, demikian pula sebaliknya tingkat pajak yang rendah juga tidak akan selalu menghasilkan keuntungan yang besar.

Bagi investor isi sistem perpajakan secara umum lebih penting daripada pengampunan pajak. Kepastian hukum dalam peraturan perpajakan dan pelayanan publik yang baik bagi investor dirasakan lebih penting daripada pengampunan pajak. Pada praktiknya keberadaan insentif pajak ataupun pengampunan pajak lebih bersifat "terpaksa" diberlakukan karena negara-negara lain sebagai pesaing melakukan hal yang sama dalam upaya menarik investor.

Hal tersebut terbukti dengan dilakukannya perubahan Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan dengan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008. Salah satu materi perubahan adalah adanya penurunan tarif baik bagi wajib pajak orang pribadi maupun wajib pajak badan. Dengan Undang-Undang No. 36 Tahun

2008 tarif PPh badan diturunkan menjadi 28% dari tarif tertinggi sebelumnya 30%. Bahkan untuk tahun pajak 2010 diturunkan kembali menjadi 25% (Pasal 17 ayat 2).

Penurunan tarif ini dilakukan dalam upaya persaingan dengan negara lain, Singapura, misalnya, sudah menetapkan tarif di bawah 30%. Kebijakan yang sama dilakukan pula dengan melakukan perubahan terhadap Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang KUP yang ditindaklanjuti dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 18/PMK.03/2008 yang memberikan pengurangan atau penghapusan sanksi (administrasi) atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak sehubungan dengan penyampaian SPT untuk tahun pajak 2007 dan sebelumnya.

Keengganan masyarakat wajib pajak termasuk investor untuk membayar pajak harus direspon dengan sistem perpajakan yang memberikan dorongan kepada wajib pajak untuk mau dan jujur membayar pajak. Sistem perpajakan harus memberikan jalan keluar agar pajak dapat dijadikan motor penggerak untuk meningkatkan investasi. Dengan tarif proporsional sebesar 25% berdasarkan Pasal 17 ayat 2 Undang-undang Pajak Penghasilan, tidak ada perbedaan besaran tarif terhadap para investor meskipun jumlah nominal pajak yang harus dibayar akan berbeda sesuai dengan jumlah yang dijadikan dasar pengenaan pajak.

Tarif pajak sebagai bagian dari sistem perpajakan dapat dijadikan pendorong bagi investor tertentu termasuk yang memanfaatkan pengampunan melalui penetapan tarif yang lebih ringan. Tarif yang dimaksud adalah tarif yang persentasenya menurun atau tarif degresif. Dalam tarif degresif dikenal beberapa persentase tarif seperti halnya tarif progresif. Akan tetapi, semakin besar jumlah yang dijadikan dasar pengenaan pajak maka semakin kecil persentase tarif yang dikenakan. Untuk keadilan beban pajak, penurunan persentase tarif perlu dipertimbangkan agar tetap menghasilkan prinsip kemampuan (daya pikul) yang lebih besar, dan dengan demikian pendapatan dari pajak yang lebih besar pula.

Bagi investor di sektor pajak yang penting adalah masalah kepastian hukum dari aturan-aturan yang ada. Perubahan aturan yang

cepat di bidang pajak menimbulkan kesan tidak ada kepastian hukum. Pengampunan pajak tidak akan dapat dengan serta merta menaikkan investasi. Pengampunan pajak hanya akan berhasil jika didukung pula oleh berbagai kebijakan di luar sektor pajak secara bersamaan seperti peningkatan pelayanan publik termasuk perizinan, perlindungan hukum, tenaga kerja dan sebagainya.

Demikianlah, meskipun pengampunan pajak tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap peningkatan investasi akan tetapi masih mempunyai manfaat minimal dalam dua hal: pertama, dalam jangka pendek dapat meningkatkan penerimaan negara; dan kedua, dapat memperoleh data wajib pajak yang lebih lengkap sehingga orientasinya adalah memperluas basis data pajak secara nasional. Manfaat pertama diperoleh dari uang tebusan yang dibayar wajib pajak sebagai pengganti pajak yang belum/tidak dibayar serta penghapusan sanksi, sedangkan yang kedua dapat digunakan sebagai data untuk penetapan pajak tahun yang akan datang. Manfaat yang kedua ini pada jangka panjang dapat meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak sehingga dapat meningkatkan *tax ratio*. Laporan berkala (setiap lima tahun sekali) yang dibuat oleh Direktorat Jenderal Pajak berikut ini menyajikan data yang dapat dijadikan rujukan bahwasanya kebijakan pengampunan pajak bermanfaat meningkatkan penerimaan negara:

Tabel 12 Capaian Penerimaan Pajak dari tahun 2014-2018[30]

No	Tahun	Target	Penerimaan Riil	Pencapaian %
1	2014	1.072.376.357.611.930	981.916.700.034.778	91.56
2	2015	1.294.258.674.998.880	1.061.237.665.935.910	82.00
3	2016	1.355.203.515.120.890	1.105.656.195.546.740	81.59
4	2017	1.283.565.861.674.950	1.151.037.027.957.100	89.67
5	2018	1.423.995.493.162.000	1.313.320.797.874.730	92.23

[30] Data dikumpulkan dari Laporan Kinerja Tahunan Direktorat Jenderal Pajak.

dalam miliar Rupiah

Tahun	2016	2017	2018*
Target	1.355,20	1.283,57	1.424,00
Realisasi	1.105,73	1.151,03	1.315,51
Capaian	**81,59%**	**89,67%**	**92,24%**

Dari tabel di atas terlihat bahwa terjadi peningkatan capaian dana pajak di tahun 2017; salah satu faktornya adalah adanya kebijakan pengampunan pajak.[31] Selain dana pajak yang bertambah dengan banyaknya wajib pajak yang ikut dalam program pengampunan pajak, jumlah wajib pajak diharapkan akan bertambah. Bertambahnya jumlah wajib pajak dapat dilihat dalam gambar berikut:

Tabel 13. Persentase *Tax Ratio*, Penerimaan Pajak dan Jumlah Wajib Pajak Terdaftar Tahun 2015-2019

Tabel *Destination Statement* Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2015-2019

Indikator	2015	2016	2017	2018	2019
*Tax Ratio**	13,2%	14,2%	14,6%	15,2%	16%
Penerimaan Pajak	1.294 T	1.512 T	1.737 T	2.007 T	2.329 T
SPT melalui *e-Filing*	2 Juta	7 Juta	14 Juta	18 Juta	24 Juta
Jumlah WP terdaftar	32 Juta	36 Juta	40 Juta	42 Juta	44 Juta

* termasuk 1% pajak daerah

Penghapusan hutang pokok dengan disertai penghapusan sanksi akan menjadi daya tarik bagi masyarakat untuk ikut berperan serta dalam program intensifikasi pemungutan pajak terhadap wajib pajak yang tidak/belum terdaftar, sehingga tidak menambah jumlah beban pajak karena yang bertambah adalah jumlah wajib pajak yang sebelumnya tidak/belum membayar pajak. Dengan pengampunan pajak ini pula, data-data wajib pajak yang sebelumnya tidak terungkap atau tidak dilaporkan akan terekam, sehingga tidak ada lagi celah bagi

[31] Wawancara kepada Raka Widyantara, perwakilan bagian Humas Kantor Wilayah Pajak Semarang, yang dilakukan pada tanggal 5 November 2019.

wajib pajak yang telah terekam datanya untuk kembali menjadi wajib pajak yang tidak taat. Selain itu, pengampunan pajak juga menghilangkan ketakutan wajib pajak dari potensi sanksi perpajakan.

Berdasarkan data-data wajib pajak dapat dilakukan pemetaan terhadap potensi pajak yang berada di wilayah kerja masing-masing KPP. Dengan data yang lengkap dapat dilakukan pemetaan tentang potensi wajib pajak sehingga fiskus akan lebih mudah melakukan pengawasan/pemeriksaan dalam rangka *law enforcement*.[32]

C. Kebijakan Pengampunan Pajak dalam Perspektif Kepastian Hukum

Pada prinsip kepastian hukum Radbruch orang dapat berbicara tentang masalah pengetahuan praktis.[33] Pengetahuan praktis menyangkut pengetahuan tentang apa yang wajib, dilarang, dan diizinkan, serta apa yang baik dan buruk. Jika ini bisa diketahui secara hukum dalam semua kasus, prinsip kepastian hukum akan memainkan peran. Penentuan hukum positif tidak akan menjadi penentuan yang nyata. Wilayah kepastian hukum yang sesungguhnya tidak lagi bertumpu pada domain penentuan hukum tetapi pada penegakan hukum.

Sementara itu, dalam hukum Islam, kepastian hukum merupakan asas dalam hukum. Asas kepastian hukum Islam bertumpu pada Allah. Hukum yang berasal dari Allah sebagai otoritas tertinggi dalam pandangan Islam yang akan diterapkan dalam masyarakat harus disampaikan sejelas-jelasnya kepada masyarakat itu untuk dijadikan pedoman dan dilaksanakan dalam kehidupan mereka. Hal ini disebut di dalam surat *al-Qaṣaṣ* ayat 59. Rasul yang diutus untuk membacakan ayat-ayat Allah menjelaskan secara terang kepada masyarakat sehingga masyarakat tahu secara pasti hukum yang berlaku yang berarti ada kepastian hukumnya. Dari ketentuan ayat-ayat yang menetapkan asas legalitas (seperti al-Qaṣaṣ: 59 dan Al-Isra': 15, dan

---

[32] Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia* (Bandung: PT Refika Aditama, 2013), 88.

[33] Alexy, *The Dual Nature of Law*, 73.

ayat-ayat lainnya) oleh para ahli hukum Islam ditetapkan suatu kaidah pokok, *"Tidak ada hukum bagi perbuatan orang yang berakal sehat sebelum ada nash atau ketentuan."*[34] Hal ini juga dapat disamakan dengan ketentuan setiap undang-undang yang baru bisa berlaku setelah diundangkan. Penerbitan suatu undang-undang bertujuan agar masyarakat mendapat kepastian hukum.

Kepastian hukum menjadi keniscayaan dalam hukum karena kemanfaatan hukum tidak mungkin dicapai tanpa adanya kepastian hukum. Kepastian hukum merupakan sarana wajib dalam mewujudkan kemanfaatan dari suatu hukum. Oleh karena itu, jika ditinjau dengan menggunakan teori *maṣlaḥah* aṭ-Ṭūfi yang menyatakan bahwa *maṣlaḥah* memiliki arti sebagai segala sarana dan sebab yang mampu mengantarkan kepada kebaikan dan terwujudnya kemanfaatan, maka kepastian hukum yang disiratkan oleh segala peraturan syari'at sebagaimana dalam ayat-ayat al-Qur'an yang memuat ketentuan detail siapa, atas dasar apa, dan bagaimana hukum diterapkan, dapat diartikan sebagai bagian integral yang tidak dapat dipisahkan dari *maṣlaḥah.* Ini secara spesifik masuk ke dalam *maṣlaḥah muʿtabarah* atau dalam isitlah aṭ-Ṭūfi disebut dengan *maṣlaḥah syarʿiyyah.* [35]

Oleh karena itu, prinsip *certainty* dalam kebijakan pengampunan pajak harus menunjukkan hal-hal yang bisa disebut sebagai sebab dan sarana bagi terwujudnya kemanfaatan. Di antara kemanfaatan itu mencakup siapa yang dikenakan pengampunan pajak, apa yang menjadi dasar untuk memberikan pengampunan pajak, berapa jumlah tebusan pengampunan yang harus dibayar, dan bagaimana cara pembayarannya. Ketentuan tentang subjek pajak, objek pajak, dan tarif pajak merupakan ketentuan yang sudah mendapat persetujuan rakyat, dan sudah diatur oleh undang-undang; demikian pula ketentuan tentang prosedur pengampunan pajak.

---

[34] Tim Penyusun, *Ensiklopedi Hukum Islam* (Jakarta: PT Ichtiar Baru van Hoeve 2000), 129.

[35] Najm ad-Din Aṭ-Ṭūfi, *Syarh al-Arbaʿīn al-Nawāwiyyah*, 19, lampiran dalam Musṭafa Zaid, *al-Maṣlaḥah fī al-Tasyrīʿ al-Islāmī wa Najm al-Dīn at-Ṭūfi*, Kairo: Dār al-Fikr al-ʿArabī, 1384 H/1964 M), 211.

Dalam pemikiran Radbruch, kepastian hukum adalah elemen ketiga dari gagasan hukum yang mengkompensasi kelemahan dari dua prinsip hukum sebelumnya. Pada Pasal 2 Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak menyebutkan bahwa pelaksanaan kebijakan pengampunan pajak harus berdasarkan pada asas kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan dan kepentingan nasional. Prinsip kepastian hukum pada kebijakan pengampunan pajak ini justru terlihat menjadi prioritas utama dibandingkan prinsip keadilan dan kemanfaatan yang justru dalam gagasan Radbruch harus diutamakan dari prinsip kepastian hukum. Prinsip kepastian hukum yang dikandung dalam kebijakan pengampunan pajak ini bila diamati isinya menyangkut pengenaan material perpajakan, yaitu terkait siapa yang diperkenankan untuk mengikuti pengampunan pajak, harta yang dapat disampaikan, dan besaran tarif untuk uang tebusan pengampunan pajak.

Berbeda dengan kebijakan pengampunan pajak yang telah dilaksanakan di Indonesia pada tahun 1964 dan tahun 1984 di mana penyelenggaraannya berdasarkan Peraturan Pemerintah, kebijakan pengampunan pajak tahun 2016 disahkan dalam bentuk undang-undang (Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak). Kepastian hukum ditandai dengan ketentuan subjek pajak, objek pajak, tarif pajak, dan ketentuan pengampunan pajak lainnya pada Undang-Undang No. 11 Tahun 2016.

Undang-undang No. 11 Tahun 2016 merupakan salah satu dasar hukum bagi Pemerintah memberlakukan kebijakan pengampunan pajak. Kepastian hukum untuk penyelenggaraan pengampunan pajak juga ditetapkan melalui 4 Peraturan Menteri Keuangan (PMK) dan 3 Keputusan Menteri Keuangan (KMK). Aturan di atas kemudian diturunkan sebagai pedoman teknis pelaksanaan kebijakan yang lebih jelas berupa Peraturan DJP (PER DJP). Hingga saat ini Peraturan DJP telah diterbitkan sebanyak 16 (enam belas). Selanjutnya, 8 (delapan) Surat Edaran DJP (SE DJP) telah diterbitkan. Artinya, secara teknis operasional Surat DJP telah diterbitkan sebanyak 12 (dua belas).

Kepastian hukum dalam pengampunan pajak misalnya penjelasan “penghapusan pajak” sebagaimana diatur dalam Pasal 24

Undang-Undang KUP. Pasal 24 Undang-undang KUP memberikan wewenang kepada Menteri Keuangan untuk menghapuskan piutang pajak beserta besarnya piutang yang dihapuskan. Pengertian penghapusan piutang pajak dibedakan dengan pembebasan utang dalam hubungannya dengan pengampunan pajak. Penghapusan piutang pajak yang dimaksud Pasal 24 KUP dilakukan apabila wajib pajak telah meninggal dunia dan tidak meninggalkan harta peninggalan atau warisan atau wajib pajak (badan) yang sudah selesai proses pailitnya atau wajib pajak yang sudah tidak memenuhi syarat lagi sebagai wajib pajak atau hak untuk dilakukan penagihan pajak telah daluwarsa. Dengan demikian, penghapusan piutang terjadi apabila fiskus tidak mungkin melakukan penagihan karena sebab-sebab di atas.

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, kepastian hukum meliputi juga kepastian hukum ke dalam yaitu menyangkut konsistensi dalam peraturan perundang-undangan itu sendiri, dalam hal ini di bidang perpajakan. Berkaitan dengan hal tersebut terdapat beberapa ketentuan dalam KUP antara lain tentang daluwarsa penagihan dan pengaturan tindak pidana yang akan berpengaruh terhadap penegakan hukum.

Menurut Pasal 13 ayat 1 KUP, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan SKPKB dalam tenggang waktu lima tahun sejak saat terutang pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak. Tenggang waktu lima tahun sebagaimana dimaksud pasal 13 ayat 1 di atas menurut pasal 8 ayat 1 KUP, bukan dalam pengertian termin waktu tapi termasuk dalam pengertian daluwarsa (penetapan).

Oleh karena itu, pasal 13 ayat 5 KUP tidak memberikan kepastian hukum lagi dengan memberikan wewenang kepada Dirjen Pajak untuk menerbitkan SKPKB. Dalam hal jangka waktu lima tahun tersebut wajib pajak melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap.

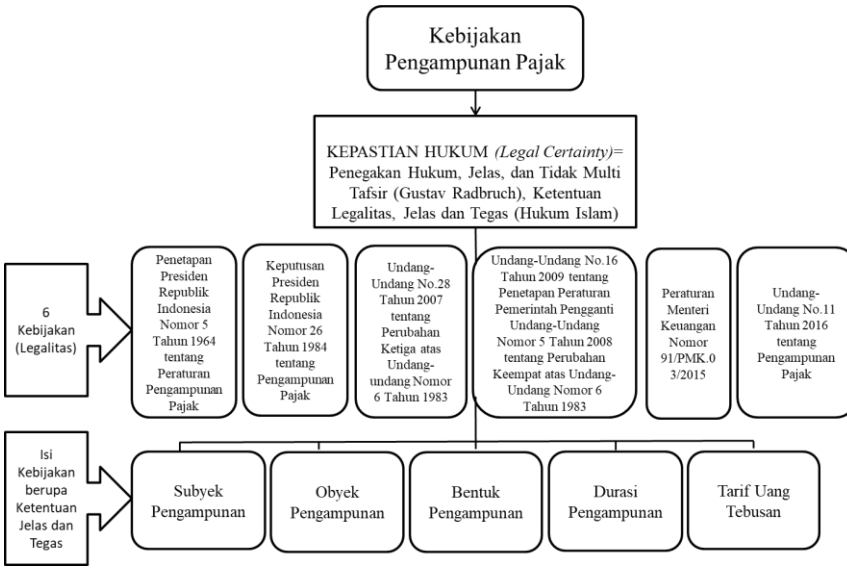
Hal lainnya adalah pengaturan tindak pidana pajak yang dilakukan oleh wajib pajak yang diatur dalam pasal 38 dan pasal 39

KUP. Unsur ini dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan tindak pidana pajak. Rumusan dalam kedua pasal di atas menjadi alasan untuk menjerat dengan tindak pidana korupsi yang diatur dalam Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Persoalannya adalah menyangkut pengertian antara "pendapatan negara" dalam rumusan pasal 28 dan pasal 29 KUP dan pengertian "keuangan negara" pada Undang-Undang No. 20 Tahun 2001.

Dengan menggunakan penafsiran sistematis berdasarkan pasal 1 angka 1 jo Pasal 2 Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, ruang lingkup keuangan negara meliputi juga hak negara atas pajak. Akibat dari pengertian dan ruang lingkup keuangan negara tersebut hampir semua kasus perbuatan pidana di bidang pajak yang dilakukan wajib pajak dapat dikonstruksikan sebagai tindak pidana korupsi sehingga dijerat dengan Undang-Undang No. 20 tahun 2001. Penindakan wajib pajak dengan menggunakan sarana Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 menyebabkan kaidah-kaidah sanksi pidana dalam Undang-Undang Pajak (KUP) menjadi tidak berjalan.

Ringkasan uraian analisis terhadap asas kepastian hukum dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia di atas dapat dilihat pada grafik di bawah ini:

Grafik 4. Kepastian Hukum dalam Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia



Grafik di atas menggambarkan bahwa kebijakan pengampunan pajak di Indonesia telah memenuhi asas kepastian hukum, karena telah memenuhi aspek legalitas dalam kebijakan dan materi pokok dalam kebijakan yang memuat ketentuan pengampunan pajak secara jelas, rinci dan tegas.

D. Analisis *Maṣlaḥah* terhadap Hirarki Filosofis Hukum Publik dalam Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia

Secara teoritis, prinsip keadilan dalam suatu kebijakan hukum dapat dikategorikan ke dalam *maṣlaḥah muʿtabarah*, karena *Syāriʿ* memberikan rekognisinya *(iʿtibār)* terhadap keadilan. Namun, dalam praksis kebijakan pengampunan pajak di Indonesia, implementasi keadilan sebagai sarana untuk mengupayakan kemaslahatan menunjukkan bias kemaslahatan karena sifat subjektifitas dari makna keadilan. Pemberian makna secara subjektif terhadap keadilan dalam kebijakan pengampunan pajak telah memasukkan keadilan dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia ke dalam kategori

maṣlaḥah wahmiyyah. Bagi wajib pajak, taat kebijakan pengampunan dinilai menciderai rasa keadilan mereka. Akibatnya, keadilan tidak kuat ketika dijadikan *ḥujjah* dalam hukum yang dilandaskan pada *maṣlaḥah*, sebagaimana *maṣlaḥah mursalah* yang mensyaratkan suatu sarana untuk mencapai *maṣlaḥah* tersebut bisa disebut sebagai sarana yang *maṣlaḥah (ḍawābit al-maṣlaḥah)* jika bersifat faktual *(haqīqiyyah)* dan bukan asumtif *(wahmiyyah)*. Oleh karena itu, jika yang digunakan untuk menilai keadilan adalah perspektif subjektif ini, keadilan dalam praksis kebijakan pengampunan pajak tergolong ke dalam *maṣlaḥah mulghāh*.

Sementara itu, dengan memberikan makna objektif terhadap asas keadilan dalam kebijakan pengampunan pajak, yaitu keadilan diberikan arti sebagai kesesuaian dengan undang-undang, sebagaimana yang dikemukakan Radbruch, asas keadilan yang digunakan oleh pemerintah dalam mengeluarkan kebijakan pengampunan pajak termasuk dalam *maṣlaḥah ḥaqīqiyyah* yang memiliki kekuatan untuk bisa dijadikan sebagai dasar hukum *(ḥujjah)*.

Oleh karena itu, pengampunan pajak yang diperuntukkan bagi para pelanggar kewajiban pajak dengan menghapus sanksi administratif dan pidana yang sesuai dengan undang-undang, yang bisa mengantarkan wajib pajak tidak taat menjadi wajib pajak taat merupakan sarana untuk menciptakan keadilan perpajakan di antara segenap wajib pajak. Tidak memberikan pengampunan kepada para pelanggar pajak dan tidak memberikan sanksi pidana kepada mereka akan memperbesar beban biaya perpajakan yang dipikul oleh negara dan wajib pajak taat. Ini juga berarti ketidakadilan bagi wajib pajak taat. Sementara itu, dengan memberikan pengampunan kepada mereka sebagai implementasi dari fungsi mengatur *(regulerend)* akan bisa mewujudkan keadilan dalam bentuk kesetaraan dan universalitas pada perpajakan di masa mendatang. Dengan demikian, keadilan dalam pelaksanaan pengampunan pajak ini terlihat diposisikan sebagai *maṣlaḥah ḥājjiyyah* karena bersifat opsional, walaupun secara ideal, seharusnya prinsip keadilan diposisikan dalam kategori *maṣlaḥah ḍarūriyyah*. Artinya, jika keadilan diabaikan dalam proses penetapan kebijakan, kebijakan tersebut akan berdampak pada *mafsadah* dalam

kehidupan.

Berdasarkan data Direktorat Jenderal Pajak selaku fiskus pajak yang melaporkan besarnya jumlah wajib pajak yang memanfaatkan kebijakan pengampunan pajak dan data peningkatan jumlah wajib pajak melalui mekanisme kebijakan pengampunan pajak, sebagaimana telah penulis paparkan pada Bab IV bagian F. Efektifitas penerimaan yang menunjukkan bahwa kebijakan pengampunan pajak di Indonesia telah mampu mengubah sejumlah wajib pajak tidak taat dan menjadi wajib pajak taat. Akibatnya, implementasi keadilan dalam kebijakan pengampunan pajak bisa disebut bersifat faktual, sehingga keberadaannya lebih tepat untuk dimasukkan ke dalam *maṣlaḥah mursalah ḥaqīqiyyah* atau dalam istilah aṭ-Ṭūfi disebut dengan istilah *maṣlaḥah ʿurfiyyah* yang diakui *Syāriʿ*.

Prinsip kemanfaatan dalam kebijakan pengampunan pajak secara teoritis merupakan kemaslahatan itu sendiri. Karena salah satu arti etimologis *maṣlaḥah* adalah kemanfaatan *(an-nafʿ)*. Sementara itu, jika ditinjau secara terminologis kemanfaatan adalah strategi untuk mewujudkan kemaslahatan. Artinya, untuk menciptakan kemaslahatan bagi segenap kehidupan, yang menjadi tujuan filosofis dalam hukum Islam, upaya menghadirkan kemanfaatan *(jalb an-nafʿi)* harus dilakukan. Dengan demikian, kemanfaatan secara teoritis merupakan *maṣlaḥah muʿtabarah* karena direkognisi oleh *Syāriʿ* sebagai tujuan sekaligus dasar pertimbangan yang dipakai oleh *Syāriʿ* dalam mensyari'atkan hukum tertentu. Sebagai contoh, ketentuan *Syāriʿ* tentang *khamr* (minuman keras) dan *maisir* (judi) yang menjadikan kemanfaatan dan kemafsadahan sebagai dasar untuk memberikan status hukum keduanya, sebagaimana tertera dalam Surat al-Baqarah: 219.

Dasar kemanfaatan dalam kebijakan pengampunan pajak berdasarkan jangka waktu adalah realisasi kemanfaatan yang dimaksud. Di sini terdapat kemanfaatan jangka panjang dan jangka pendek. Kemanfaatan jangka panjang meliputi perluasan dan penguatan basis data wajib pajak, pertumbuhan ekonomi nasional, APBN *sustainable*, mengurangi angka pengangguran, dan meningkatkan *tax ratio*. Sementara itu, kemanfaatan jangka pendek

mencakup peningkatan signifikan penerimaan negara dari sektor pajak, pengembangan iklim investasi, dan penguatan modal pembangunan infrastruktur.

Jika ditinjau dengan teori *maṣlaḥah*, keseluruhan kemanfaatan yang dijadikan dasar pertimbangan hukum dalam enam kebijakan pengampunan pajak termasuk ke dalam *maṣlaḥah mursalah* atau *maṣlaḥah ʿurfiyyah*. Namun, tidak semua kemanfaatan tersebut masuk ke dalam *maṣlaḥah ḥaqīqiyyah* karena di antara kemanfaatan kebijakan pengampunan pajak tidak bisa dibuktikan dengan fakta serta tidak terwujud sesuai dengan target yang ditentukan, seperti kemanfaatan berupa berkembanganya iklim investasi, tingkat kesejahteraan rakyat, tumbuhnya ekonomi nasional, berkurangnya angka pengangguran, dan meningkatnya *tax ratio.* Oleh karena itu, kemanfaatan tersebut masuk ke dalam *maṣlaḥah wahmiyyah*. Sementara itu, jika ditinjau dari urgensi kemaslahatannya (*maṣlaḥah ʻāmmah* bukan *maṣlaḥah jamāʿah* dan *maṣlaḥah khāṣṣakh*), beberapa kemanfaatan tersebut bersifat *ḍarūriyyah* seperti untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat, menciptakan APBN *sustainable,* penerimaan negara dari sektor pajak dan menurunkan angka pengangguran, dan beberapa kemanfaatan yang lain bersifat *ḥājjiyah* seperti untuk meningkatkan *tax ratio*, pembangunan infrastruktur, pengembangan investasi.

Apabila dua prinsip sebelumnya, keadilan dan kemanfaatan, secara praksis bisa dimasukkan ke dalam kategori *maṣlaḥah mursalah*, maka prinsip kepastian hukum dalam kebijakan pengampunan pajak secara yuridis juga dapat dikategorikan ke dalam *maṣlaḥah mursalah*. Karena *Syāriʿ* tidak merekognisi prinsip ini secara langsung *(iʿtibār)*, juga tidak menegasikannya *(ilghā')*. Namun, kepastian hukum sebagai sebuah asas dalam hukum tidak bertentangan dengan *naṣṣ syarʿī*. Hal ini bisa ditunjukkan oleh berbagai ketentuan hukum dalam *naṣṣ syarʿī* yang memuat ketentuan secara jelas dan detail. Dalam konteks kebijakan hukum pengampunan pajak, kebijakan ini juga memuat ketentuan secara jelas dan rinci yang meliputi subjek, objek, durasi, beserta beberapa ketentuan lainnya. Kepastian hukum dalam kebijakan publik seperti pengampunan pajak bisa dikategorikan

sebagai *maṣlaḥah ḍarūriyyah* dan *maṣlaḥah ʿāmmah* karena tanpa kepastian hukum dalam kebijakan ini berbagai pihak bisa menafsirkan materi pokok kebijakan sesuai dengan kepentingannya yang bisa jadi bertolak belakang dengan kepentingan umum dalam kebijakan yang dikehendaki. Ini bisa menimbulkan *mafsadah* dalam hubungan di antara wajib pajak sendiri dan antara wajib pajak dengan fiskus. Dalam pelaksanaan kebijakan pengampunan pajak yang tidak ditemukan *mafsadah* tersebut, kepastian hukum dalam kebijakan ini bisa dinilai merefleksikan kemaslahatan faktual *(maṣlaḥah ḥaqīqiyyah),* dan bukan kemaslahatan asumtif *(maṣlaḥah wahmiyyah)*.

Berdasarkan analisis *maṣlaḥah* terhadap ketiga dasar filosofis hukum dalam kebijakan pengampunan pajak di atas, yang secara hiararkis terdiri dari keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum, persoalan hirarki tiga nilai tersebut bukan suatu keharusan dan bersifat baku *(qaṭʿiyyat)* sebagaimana yang digagas oleh Radbruch. Ketiga prinsip filosofis tersebut secara teoritis bisa dikategorikan sebagai *maṣlaḥah mu'tabarah,* namun secara praksis dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia termasuk dalam kategori *maṣlaḥah mursalah* atau *maṣlaḥah ʿurfiyyah.* Sebagaimana karakter dari *maṣlaḥah,* hirarki ketiganya bersifat tentatif tergantung pada situasi dan kondisi. Terkait kebijakan pengampunan pajak di Indonesia, situasi politik dan kondisi ekonomi secara umum yang melatarbelakangi lebih mendorong untuk memposisikan prinsip kemanfaatan sebagai *maṣlaḥah ḍarūriyyah*, sementara prinsip keadilan berada dalam level *maṣlaḥah ḥājjiyah.* Oleh karena itu, pengutamaan prinsip kemanfaatan dibanding prinsip keadilan dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia sesungguhnya memiliki legitimasi legal *(iʿtibār syarʿī)* dalam perspektif hukum Islam.

E. Analisis Reflektif terhadap Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia

Hambatan yang tidak pernah purna disikapi oleh Pemerintah Indonesia dalam sejarah perpajakan di Indonesia adalah perilaku ketidakpatuhan wajib pajak terhadap regulasi perpajakan. Urgensi pemerintah menyikapi perilaku wajib pajak ini karena ketidakpatuhan

mereka telah berpengaruh terhadap capaian riil penerimaan pajak Indonesia sehingga lebih sering berada di bawah jumlah penerimaan yang ditargetkan, dan berdampak kepada *tax ratio* Indonesia sehingga tidak pernah menunjukkan peningkatan persentase yang signifikan dari tahun ke tahun. Sementara itu, penerimaan negara dan *tax ratio* yang rendah berkorelasi secara langsung dengan kesuksesan agenda pembangunan yang dicanangkan oleh pemerintah.

Pelaksanaan pungutan pajak yang dihadapkan pada hambatan di atas telah mendesak pemerintah Indonesia dalam empat periode pemerintahan yang berbeda untuk mengambil pilihan kebijakan yang dilematis: antara menghukum para wajib pajak tidak taat atau memberi pengampunan kepada mereka. Kedua pilihan keputusan ini sama-sama mengandung unsur mudarat. Apabila pemerintah memilih menghukum mereka, potensi pemasukan negara dari sektor pajak akan berkurang atau setidaknya tidak bertambah seiring pemberian sanksi pidana kepada mereka dan beban pengeluaran negara juga bertambah sebagai konsekuensi pemidanaan mereka. Sementara itu, jika pemerintah mengampuni mereka, para wajib pajak yang taat akan menerima perlakuan yang tidak adil atas kebijakan yang hanya menguntungkan bagi wajib pajak tidak taat.

Pada faktanya, pemerintah Indonesia lebih memilih untuk mengampuni para wajib pajak yang tidak taat dibandingkan menghukum mereka. Sebagaimana sejarah mencatat, pemerintah Indonesia telah menetapkan kebijakan pengampunan pajak sebanyak enam kali dalam empat periode pemerintahan yang berbeda. Pilihan pemerintah untuk memberikan pengampunan *(al-'afw)* kepada para wajib pajak yang tidak taat dibandingkan memberikan hukuman *(al-'uqūbah)* kepada mereka melalui mekanisme pengampunan pajak. Ini sejalan dengan kaidah dalam hukum Islam yang berbunyi:

إذا تعارض مفسدتان رُوعي أعظمُهما ضررًا بارتكاب أخفهما[36]

Makna dari kaedah ini adalah ketika suatu keputusan hukum terhadap satu hal harus diambil, sementara ada dua opsi keputusan

[36] Jalāluddīn As-Ṣuyūṭī, *Al-Asybāh wa an-Naẓāʾir* (Beirut: Dār al-Kutub al-'Ilmiyyah, 1987), 87.

hukum yang sama-sama menyiratkan potensi *mafsadah*, maka keputusan hukum yang harus diambil di antara dua opsi yang ada adalah dengan memperhatikan dan mengukur derajat mudarat dari kedua *mafsadah* itu. Selanjutnya, keputusan yang diambil adalah opsi yang mengandung unsur mudarat paling kecil dari dua *mafsadah* tersebut. Dalam konteks kebijakan pengampunan pajak, *mafsadah* yang akan ditimbulkan antara menghukum para wajib pajak tidak taat atau mengampuni mereka lebih besar *mafsadah* yang akan diakibatkan oleh keputusan menghukum mereka dibandingkan *mafsadah* yang akan dimunculkan sebagai konsekuensi mengampuni mereka. Menghukum mereka akan berdampak secara serius terhadap agenda pembangunan negara yang ditujukan untuk kemaslahatan bangsa secara menyeluruh yang selama ini bertumpu pada sektor pajak. Sementara itu, mengampuni mereka pada awalnya memang menciderai rasa keadilan bagi wajib pajak taat. Namun, pada gilirannya keadilan dalam perpajakan yang sesungguhnya akan terwujud pada saat kebijakan pengampunan berjalan efektif melalui mekanisme pengampunan yang menundukkan wajib pajak tidak taat menjadi wajib pajak taat sehingga menjadi setara dalam kewajiban perpajakan.

Pilihan pemerintah untuk lebih memilih memaafkan para wajib pajak tidak taat dari pada menghukum mereka secara pidana juga tidak bertentangan dengan hadis Nabi yang mengetengahkan perihal hukum pidana. Dalam hadis yang diriwayatkan oleh Imam at-Tirmizi, Nabi menyatakan bahwa seorang pemimpin lebih baik salah dalam mengambil keputusan dengan memaafkan pihak yang disangka melakukan tindak pidana dari pada salah mengambil keputusan dengan menjatuhkan hukuman kepada tersangka itu. Berikut redaksi hadis tersebut:

عن عائشة –رضي الله تعالى عنها– قالت: قال رسول الله –صلى الله عليه وسلم–: ادرءوا الحدود عن المسلمين ما استطعتم، فإن كان له مخرج فخلوا سبيله، فإن الإمام أن يخطئ في العفو خير من أن يخطئ في العقوبة (رواه الترمذي)[37]

Penggalan kalimat terakhir dalam Hadis di atas memiliki arti *"sesungguhnya seorang pemimpin lebih baik salah dalam memberikan pengampunan dari pada salah dalam memberikan hukuman".* Dalam tinjauan kebahasaan, hadis di atas memiliki konteks redaksi berupa perintah *(al-'amr)*. Nabi menghimbau kepada para pemimpin untuk tidak menjatuhkan hukuman selagi bisa dan memungkinkan, bahkan melepaskan hukuman adalah solusi terbaik. Hadis ini diperkuat oleh hadis nabi yang memiliki kesamaan substansi makna, yaitu ادرؤوا الحدود بالشبهات (tinggalkanlah tindakan memberikan hukuman dalam kondisi penuh keragu-raguan). Perintah Nabi ini menjadi dasar bagi kaedah dalam hukum Islam الحدود تسقط بالشبهات bahwa *hudūd* (hukuman-hukuman) bisa gugur karena keragu-raguan akibat kesamar-samaran bukti faktual *(as-syubhāt).*[38]

Kaedah di atas memiliki argumentasi bahwa *mafsadah* yang diakibatkan oleh kesalahan keputusan hukum pidana bisa sangat fatal bagi pihak yang dijatuhi hukuman. Sebagai contoh, *mafsadah* yang diakibatkan oleh kesalahan pengambilan keputusan hukum atas seseorang yang didakwa mencuri adalah terpotongnya tangan dan tidak mungkin bisa dikembalikan. Dalam konteks pelanggaran perpajakan, misalnya, resiko *mafsadah* dari kesalahan pengambilan keputusan dengan menghukum para wajib pajak tidak taat dengan hukuman pidana bisa yang mencakup tercabutnya hak-hak sipil yang bersangkutan hingga terhambatnya pembangunan nasional yang mengandalkan pembiayaan dari sektor pajak. Dengan memberikan

---

[37] Imam At-Tirmizi, "Al-Jami' as-Ṣahīh Sunan At-Tirmidzi", dalam *Al-Maktabah asy-Syāmilah*, hadis nomor 1424 dalam bab *mā jā a fī dar'i al-hudūd* (باب ما جاء في درء الحدود).

[38] Muḥammad Musṭafa Az-Zuhailī, Al-Qawāʿid al-Fiqhiyyah wa Taṭbīqātuhā fi al-Maẓāhib al-Arbaʿah, dalam *Al-Maktabah Asy-Syaāmilah,* Kaedah Nomor 155, Juz 1, 660.

pengampunan, resiko mudarat menjadi lebih kecil dibanding dengan memberikan hukuman bagi para pelanggar pajak, walaupun ada sesuatu yang dilanggar jika ditinjau dari asas keadilan. Oleh karena itu, kebijakan pengampunan pajak merupakan pilihan kebijakan terbaik pada waktu kebijakan dibuat, karena kebijakan pengampunan pajak tidak hanya didasarkan pada pertimbangan mengambil salah satu opsi terbaik dari dua kemungkinan pilihan yang sama-sama mengandung *mafsadah,* namun juga didasarkan pada pertimbangan *maṣlaḥah.*

Pengambilan kebijakan dengan memberikan pengampunan bagi para wajib pajak tidak patuh dengan mempertimbangkan *mafsadah* yang paling kecil, mengedepankan pertimbangan درأ المفاسد dari pada جلب المصالح. Berpijak pada prinsip *maṣlaḥah* di atas, kebijakan ini juga sejalan dengan dua kaidah penting dalam hukum Islam yang berbunyi [39] درأ المفاسد أولى من جلب المصالح dan [40] تصرف الامام على الرعية منوط بالمصلحة. Makna kontekstual dari dua kaedah ini adalah bahwa mengambil opsi kebijakan dengan mengampuni para wajib pajak tidak patuh yang ditempuh oleh pemerintah Indonesia didahulukan dengan pertimbangan untuk menghindarkan rakyat dari situasi yang bisa mengantarkan mereka pada *mafsadah* (hukuman administratif dan pidana akibat pelanggaran kewajiban perpajakan). Langkah ini mengesampingkan pertimbangan kemaslahatan (*jalb maṣālih)* karena kebijakan tersebut selain diyakini bisa menghindarkan rakyat dari *mafsadah* juga akan bisa menghadirkan beragam kemanfaatan yang lain. Oleh karena itu, kebijakan pengampunan pajak bisa disebut telah berdiri di atas asas hukum berupa kemaslahatan rakyat *(al-maṣlaḥah).*

---

[39] As-Suyūṭi memberikan alasan kenapa harus mengedepankan pertimbangan menolak *mafsadah* ketika terjadi benturan antara dua kaedah kulliyah yaitu menolak *mafsadah* dan mengupayakan *maslahah* yaitu karena perhatian *syariʿ* terhadap perkara yang dilarang lebih tegas dan lugas dibandingkan dengan perkara yang diperintahkan. Berikut keterangan yang As-Suyūṭi berikan: إذا تَعارضَت مفسَدةٌ ومصلَحةٌ؛ قُدِّم دفعُ المفسَدةِ غالبًا؛ لأنَّ اعتِناءَ الشارعِ بالمَنهيَّات أشَدُّ مِن اعتنائِه بالمأمورات. ʿAbd ar-Raḥmān bin Abī Bakr as-Suyūṭī, *Al-Asybāh wa an-Naẓāʾir*, vol. 1 (Beirut: Dār al-Kutub al-ʿIlmiyyah, 1403 H), 87.

[40] *Ibid.*, 121.

Sebagai produk hukum yang dirancang untuk menghadirkan berbagai *maṣlaḥah* bagi negara dan masyarakat Indonesia, kebijakan pengampunan pajak di Indonesia sesungguhnya memiliki karakter. Jika merujuk pada kategorisasi karakter produk hukum yang menjelaskan bahwa sebuah produk hukum pasti memiliki kemungkinan untuk masuk ke dalam salah satu dari dua karakter produk hukum, yaitu produk hukum responsif dan produk hukum konservatif, kebijakan pengampunan pajak juga memiliki kemungkinan yang sama dengan produk hukum yang lain untuk masuk ke dalam salah satu dari kedua karakter tersebut atau bahkan ke dalam dua karakter tersebut sekaligus.

Ada tiga indikator untuk menilai apakah suatu produk hukum berkarakter responsif atau konservatif, yaitu proses pembuatan hukum, sifat fungsi hukum, dan kemungkinan penafsiran terhadap produk hukum.[41] Produk hukum yang berkarakter responsif, proses pembuatannya bersifat partisipatif, yaitu mengundang sebanyak-banyaknya pertisipasi masyarakat melalui kelompok-kelompok sosial dan individu di dalam masyarakat. Sementara itu, proses pembuatan hukum yang berkarakter konservatif bersifat sentralistik dalam arti lebih didominasi oleh lembaga negara terutama pemegang kekuasaan eksekutif.

Dari aspek fungsinya, hukum yang berkarakter responsif bersifat aspiratif, yaitu materi-materi dalam suatu produk hukum secara umum sesuai dengan kehendak dan aspirasi masyarakat. Sementara itu, hukum yang berkarakter konservatif bersifat positivis-instrumentalis, artinya produk hukum memuat materi yang lebih merefleksikan visi sosial dan politik pemegang kekuasaan atau memuat materi yang lebih merupakan alat untuk mewujudkan kehendak dan kepentingan program pemerintah.

---

[41] Tiga indikator ini dirumuskan oleh Prof. Mahfud M.D. dalam salah satu bukunya, dalam penjelasan mengenai ketiga indikator dari uraian dalam Bab 2 Pengaruh Politik terhadap Hukum dan Bab 9 Demokratisasi Menuju Pembangunan Hukum Berwatak Responsif. Moh. Mahfud M.D., *Politik Hukum di Indonesia* (Edisi Revisi), (Jakarta: Raja Grafndo Persada, 2010).

Berdasarkan aspek kemungkinan produk hukum untuk ditafsirkan, produk hukum konservatif memuat rumusan materi hukum yang substantif dan umum saja, sehingga rumusan materi tersebut dapat diinterpretasikan oleh pemerintah sesuai dengan kehendaknya sendiri. Produk hukum yang berkarakter konservatif memberi peluang luas kepada pemerintah untuk membuat berbagai interpretasi dengan berbagai peraturan lanjutan yang berdasarkan visi sepihak dari pemerintah dan tidak sekedar hanya masalah teknis. Sementara itu, produk hukum responsif memuat ketentuan pokok yang diuraikan secara terperinci sehingga sulit bagi pemerintah untuk membuat penafsiran tersendiri secara sepihak.

Berdasarkan tiga indikator di atas, karakter enam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia sebagai produk hukum tidak bisa digeneralisasikan, apakah semuanya responsif ataukah konservatif, namun harus ditinjau secara terperinci *(tafṣīlī)*. Jika ditinjau dari aspek proses pembuatannya, hanya tiga kebijakan dari enam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia yang berkarakter responsif, yaitu kebijakan tahun 2007, 2009 dan 2016. Kebijakan pengampunan pajak pada tahun 2007, 2009 dan 2016 berkarakter responsif karena berbentuk undang-undang yang berisi aturan khusus. Format legalitas kebijakan dalam bentuk undang-undang meniscayakan proses legislasi di parlemen yang mengharuskan kehadiran *multiparties* dari kalangan masyarakat dan pemerintah yang berkepentingan dalam kebijakan. Sementara itu, kebijakan pada tahun 1964, 1984 dan 2015 dikeluarkan secara sepihak oleh pemerintah sehingga dalam sudut pandang proses pembuatan kebijakan ketiga kebijakan tersebut termasuk dalam kategori produk hukum konservatif.

Sementara itu, jika ditelaah dari aspek fungsi produk hukum, meskipun keenam kebijakan pengampunan pajak menegaskan secara verbal dalam konsideran kebijakan bahwa secara umum kebijakan dibuat dalam rangka untuk memperjuangkan kepentingan publik, namun fakta yang melatarbelakangi dibuatnya kebijakan ini lebih menunjukkan dominannya kepentingan pemerintah pada saat kebijakan dibuat. Kepentingan itu terlihat seperti untuk memenuhi kebutuhan penerimaan negara, agenda pembangunan nasional, dan

reformasi perpajakan. Oleh karena itu, sebagai produk hukum, seluruh kebijakan pengampunan pajak berdasarkan fungsinya memiliki karakter konservatif, kecuali kebijakan tahun 2009 yang justru dibuat sebagai respon pemerintah terhadap aspirasi masyarakat yang ingin memanfaatkan program pengampunan pajak sebagaimana pada tahun 2007. Kelima kebijakan pengampunan pajak, selain kebijakan tahun 2009, merefleksikan visi sosial dan politik sekaligus merupakan alat untuk mewujudkan kehendak dan kepentingan program pemerintah pada saat kebijakan dibuat.

Visi sosial politik, kepentingan, dan kehendak pemerintah yang terefleksikan dalam lima kebijakan pengampunan pajak secara terperinci adalah sebagaimana berikut: (a) Kebijakan pengampunan pajak periode I (1964) lahir dari tujuan untuk revolusi nasional Indonesia, pembangunan nasional semesta berencana, dan pelaksanaan deklarasi ekonomi pada 28 Maret 1963 di tengah tingginya inflasi yang berdampak buruk pada keuangan negara. (b) Kebijakan periode II (1984) dilatarbelakangi oleh upaya pemerintah dalam mengubah sistem perpajakan di Indonesia dari *official assesment* ke *self-assesment* dengan tujuan untuk meningkatkan peran serta masyarakat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional. (c) Kebijakan periode III (2007) dilatarbelakangi oleh rendahnya *tax ratio* Indonesia. Oleh karenanya, kebijakan periode ini ditujukan untuk ekstensifikasi basis wajib pajak sehingga mampu menaikkan *tax ratio* Indonesia. (d) Kebijakan periode IV (2009) merupakan lanjutan dari kebijakan periode sebelumnya yang dilatarbelakangi oleh krisis keuangan global yang berdampak pada kondisi keuangan nasional dan negara, sehingga kebijakan ini dihadirkan dalam rangka untuk memperkuat basis perpajakan nasional yang bisa mendorong penciptaan stabilitas penerimaan negara dari sektor perpajakan. (e) Kebijakan V (2015) memiliki latar belakang berupa banyak perilaku ketidakdisiplinan para wajib pajak, sehingga kebijakan itu diorientasikan untuk mendisiplinkan wajib pajak dan tahun tersebut disebut dengan tahun pendisiplinan. Kebijakan yang dikenalkan dengan nama *reinventing policy* atau *sunset policy II* itu dijadikan andalan pemerintah untuk menggenjot pemasukan negara

dari sektor pajak. (f) Kebijakan VI (2016) dilatarbelakangi oleh kebutuhan besar agenda pembangunan, sehingga pengampunan pajak dijadikan sebagai salah satu strategi untuk memenuhi kebutuhan tersebut melalui meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak. Selain itu, masih rendahnya *tax ratio* Indonesia dan masih banyaknya harta wajib pajak di luar negeri yang belum dilaporkan adalah dasar pertimbangan lahirnya kebijakan periode ini.

Tinjauan berikutnya adalah penafsiran aspek kemungkinan produk hukum. Enam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia tidak hanya memuat ketentuan pokok dalam pengampunan pajak, namun juga berisi uraian rinci ketentuan pokok tersebut, seperti subjek pengampunan, objek pengampunan, durasi pengampunan, bentuk pengampunan dan tarif uang tebusan. Oleh karena itu, dalam pelaksanaannya kebijakan ini tidak menimbulkan multi penafsiran dan pada saat yang sama seluruh kebijakan telah mampu menciptakan kepastian hukum. Berdasarkan keterpenuhannya aspek kepastian hukum ini, kelima kebijakan pengampunan pajak termasuk dalam kategori produk hukum responsif.

Dengan demikian, meskipun aspek kepastian ketentuan hukum dalam kebijakan telah sepenuhnya dituangkan secara responsif, namun karena proses pembuatan kebijakan pengampunan pajak —selain kebijakan tahun 2007, 2009 dan 2016, berlangsung secara konservatif— dan fungsi kebijakan pengampunan pajak –selain kebijakan tahun 2009— berkarakter konservatif, pelaksanaan kebijakan pengampunan pajak di Indonesia tidak mampu berjalan efektif. Akibatnya, tujuan utama yang menjadi pertimbangan dibuatnya kebijakan ini —yaitu kemanfaatan jangka pendek dan jangka panjang— tidak tercapai dengan sempurna. Perbandingan penerimaan negara dari sektor pajak pada tahun sebelum dan sesudah kebijakan dibuat tidak menunjukkan peningkatan yang signifikan. Begitu juga rendahnya peningkatan *tax ratio* Indonesia dari tahun sebelum dan sesudah dikeluarkannya kebijakan pengampunan pajak serta peningkatan jumlah wajib pajak yang tidak menunjukkan angka fantastis.

Berdasarkan uraian di atas, dalam pandangan penulis, kebijakan pengampunan pajak sebagai salah satu produk hukum Indonesia harus memperhatikan kaidah-kaidah penuntun nasional.[42] Kaidah penuntun nasional tersebut jika dikontekstualisasikan ke dalam kebijakan pengampunan pajak, maka:

1. Kebijakan pengampunan pajak di Indonesia harus menjamin integrasi atau keutuhan bangsa dan karenanya tidak boleh ada ketentuan yang diskriminatif berdasarkan ikatan primordial di dalamnya; hukum pengampunan pajak harus menjaga keutuhan bangsa dan negara baik secara teritori maupun ideologi;
2. Kebijakan pengampunan pajak harus diciptakan secara demokratis dan nomokratis berdasarkan hikmah kebijaksanaan. Proses pembuatannya harus menyerap dan melibatkan aspirasi rakyat dan dilakukan dengan cara-cara yang secara hukum atau prosedural, dan tidak cukup dengan demokrasi tetapi harus disesuaikan dengan falsafah yang mendasarinya;

---

[42] Lihat dalam Pidato Pengukuhan Guru Besar Ilmu Politik Hukum Islam Prof. Dr. Kamsi, M.A. yang disampaikan di hadapan Rapat Senat Terbuka UIN Sunan Kalijaga Yogyakarta pada tanggal 24 Agustus 2018, dengan judul *Politik Hukum Islam di Indonesia Indonesianisasi Hukum Islam*, yang mengutip dari Moh. Mahfud MD, "Perjuangan dan Politik Hukum Islam di Indonesia", 2008, 72. Terdapat empat kaedah penuntun nasional yang perlu diperhatikan:

1. Hukum di Indonesia harus menjamin integrasi atau keutuhan bangsa dan karenanya tidak boleh ada hukum yang diskriminatif berdasarkan ikatan primordial, hukum nasional harus menjaga keutuhan bangsa dan negara baik secara teritori maupun ideologi.
2. Hukum harus diciptakan secara demokratis dan nomokratis berdasarkan hikmah kebijaksanaan. Pembuatannya harus menyerap dan melibatkan aspirasi rakyat dan dilakukan dengan cara-cara yang secara hukum atau prosedural. Dan tidak cukup dengan demokrasi tetapi harus disesuaikan dengan falsafah yang mendasarinya.
3. Hukum harus mendorong terciptanya keadilan sosial yang antara lain ditandai oleh adanya proteksi khusus oleh negara terhadap kelompok masyarakat yang lemah agar tidak dibiarkan bersaing secara bebas dengan kelompok kecil bagian masyarakat yang kuat.
4. Tidak boleh ada hukum publik (mengikat komunitas yang ikatan primodialnya beragam) yang didasarkan ajaran agama tertentu sebab negara hukum Pancasila mengharuskan tampilnya hukum yang menjamin toleransi hidup beragama yang berperadaban.

3. Fungsi kebijakan pengampunan pajak harus mendorong terciptanya keadilan sosial yang antara lain ditandai dengan terwujudnya kesetaraan kewajiban perpajakan antara sejumlah besar kelompok wajib pajak yang taat dengan kelompok kecil wajib pajak yang tidak taat yang justru memperoleh pengampunan.

الإدارة العالية الجمعية
N U
نهضة العلماء
١٣٤٤
1926

BAB VI
CATATAN PENUTUP TERHADAP KEBIJAKAN TAX AMNESTY DI INDONESIA

Kebijakan pengampunan pajak yang telah enam kali diberlakukan di Indonesia mempunyai latar belakang umum dan khusus. Secara umum, kebijakan pengampunan pajak dilatarbelakangi oleh adanya kepentingan negara itu sendiri, yang meliputi kebutuhan pemasukan negara, agenda pembangunan nasional, memperkuat basis perpajakan nasional, dan dalam rangka reformasi perpajakan. Secara khusus, diberlakukannya kebijakan pengampunan pajak ini merupakan akibat dari mendesaknya situasi politik dan ekonomi yang terjadi saat kebijakan tersebut dibuat. Kebijakan pengampunan pajak periode pertama, misalnya, dibuat dalam rangka memperlancar pelaksanaan deklarasi ekonomi dan dampak terjadinya inflasi. Kebijakan periode kedua dilatarbelakangi oleh kondisi negara yang sedang dalam masa keterpurukan di semua sektor. Kebijakan periode ketiga dipicu oleh dampak krisis keuangan global. Kebijakan periode keempat dilatarbelakangi oleh rendahnya *tax ratio* Indonesia. Kebijakan periode kelima dilatarbelakangi oleh gejolak perekonomian global dan juga masih rendahnya *tax ratio* di Indonesia. Dan terakhir, kebijakan periode keenam dilatarbelakangi oleh kondisi perekonomian global yang melaju secara lambat, masih rendahnya harga komoditas, serta banyaknya WNI yang menyimpan harta di luar negeri.

Kegagalan dan keberhasilan kebijakan pengampunan pajak di Indonesia tidak dapat dipisahkan dari dinamika politik dan ekonomi yang berlangsung, serta ketentuan dalam kebijakan itu sendiri yang memuat subjek, objek, bentuk, durasi, dan tarif tebusan dalam kebijakan pengampunan pajak. Kebijakan pengampunan pajak pada tahun 1964 dapat dikatakan tidak berhasil karena sistem perpajakan yang belum memadai dan sosialisasi kebijakan yang tidak intensif. Pada tahun 1984, kebijakan pengampunan pajak cukup berhasil dari sisi peningkatan jumlah basis perpajakan, namun tidak berhasil dari aspek penerimaan negara. Ketidakberhasilan ini disebabkan oleh kurangnya sosialisasi prosedur pengampunan pajak, lemahnya

komitmen penegakan hukum, dan penerimaan negara dari sektor migas yang lebih diprioritaskan pemerintah. Kebijakan pada tahun 2007 dinilai berhasil memenuhi target karena supremasi hukum terhadap pelanggar perpajakan yang dinilai membaik sehingga kepercayaan masyarakat terhadap institusi perpajakan meningkat. Keberhasilan kebijakan tahun 2007 menjadi alasan dikeluarkannya kebijakan yang sama pada tahun 2009. Namun, pada tahun 2009 kebijakan ini tidak berjalan dengan maksimal karena lemahnya sistem monitoring pasca pelaksanaan program 2007 dan bentuk pengampunan dalam kebijakan yang terbatas hanya pada penghapusan sanksi administrasi. Pada tahun 2015, kebijakan pengampunan pajak dinilai tidak berhasil karena pengampunan yang diberikan hanya pengurangan terhadap sanksi administratif. Pada tahun ini juga, publik mulai mengetahui bahwa akan ada kebijakan pengampunan pajak yang lebih komprehensif pada tahun berikutnya. Sementara itu, pada tahun 2016 kebijakan pengampunan pajak menunjukkan pencapaian tertinggi sepanjang sejarah pengampunan pajak di Indonesia dari sisi deklarasi objek pajak. Hal ini disebabkan oleh situasi politik dan ekonomi yang ada pada saat itu mendukung perumusan kebijakan pengampunan pajak sehingga pembentukan dan pelaksanaan UUPP tidak banyak mengalami hambatan.

Kebijakan pengampunan pajak adalah salah satu bentuk kebijakan publik. Penelitian ini menegaskan bahwa suatu kebijakan publik tidak harus menempatkan asas keadilan sebagai pertimbangan yang utama di atas dua prinsip hukum yang lain, yaitu kemanfaatan dan kepastian hukum sebagaimana teori yang ditawarkan Radbruch. Dalam kebijakan pengampunan pajak, penelitian ini mengungkap bahwa kebijakan pengampunan pajak di Indonesia telah memposisikan prinsip kemanfaatan di atas dua prinsip lainnya yaitu keadilan dan kepastian hukum. Prioritas prinsip kemanfaatan tersebut diambil karena kemanfaatan yang ditimbulkan oleh kebijakan pengampunan pajak memiliki implikasi langsung terhadap terwujudnya prinsip keadilan dan kepastian hukum dalam pemungutan pajak melalui mekanisme menundukkan wajib pajak tidak patuh menjadi wajib pajak taat sehingga tercipta kesamaan

(equality) dalam kewajiban perpajakan. Dalam perspektif *maṣlaḥah*, ketiga prinsip filosofis dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia tersebut secara praksis sesungguhnya dapat dimasukkan dalam kategori *maṣlaḥah mursalah* atau *maṣlaḥah ʿurfiyyah.* Sebagaimana karakter dari *maṣlaḥah*, hirarki ketiganya bersifat tentatif tergantung pada level urgensi yang ditimbulkan oleh situasi dan kondisi: apakah termasuk *ḍarūriyyah, ḥajjiyah*, ataukah *taḥsiniyyah*. Dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia, situasi politik dan kondisi ekonomi yang melatarbelakangi lebih mendorong untuk memposisikan prinsip kemanfaatan sebagai *maṣlaḥah ḍarūriyyah*, sementara prinsip keadilan berada dalam *maṣlaḥah ḥājjiyah*. Oleh karena itu, pengutamaan prinsip kemanfaatan dibanding prinsip keadilan dalam kebijakan pengampunan pajak di Indonesia sesungguhnya memiliki legitimasi legal *(iʿtibār syarʿī)* dalam perspektif *maṣlaḥah*.

Namun demikian, walaupun kebijakan pengampunan pajak di Indonesia telah menjadikan prinsip kemanfaatan —yang merupakan bagian dari *maṣlaḥah*— sebagai dasar pertimbangan yang utama, namun pada praktiknya manfaat kebijakan pengampunan pajak belum mencapai hasil yang maksimal karena *tax ratio* Indonesia masih saja menunjukkan angka yang jauh dari kata memuaskan. Selain itu, basis data wajib pajak serta pemasukan negara dari sektor pajak juga belum maksimal, begitu juga pelanggaran perpajakan yang tidak kunjung berkurang secara signifikan. Ketidakfaktualan manfaat tersebut dalam teori hukum Islam dapat dimasukkan dalam kategori *maṣlaḥah wahmiyyah* karena sifatnya yang asumtif. Meskipun ketidaktercapaian target kemanfaatan kebijakan ini ditentukan oleh banyak faktor, kurangnya partisipasi masyarakat dalam program pengampunan pajak adalah faktor terbesar. Kepatuhan kewajiban perpajakan sangat erat kaitannya dengan kepercayaan dan kepuasan masyarakat terhadap pemerintah sebagai pengelola pajak. Oleh karena itu, pekerjaan rumah utama yang harus dilakukan oleh pemerintah adalah bagaimana menumbuhkan kepercayaan dan meningkatkan kepuasan masyarakat dalam kaitannya dengan kewajiban perpajakan. Kebijakan pengampunan pajak seharusnya juga tidak dijadikan sebagai program

andalan pemerintah ketika membutuhkan dana besar dalam waktu singkat. Jika kebijakan pengampunan pajak dikeluarkan kembali dengan masih menggunakan pertimbangan kemanfaatan yang bisa dikategorikan sebagai *maṣlaḥah wahmiyyah* dan *maṣlaḥah jamāʿah al-khāṣṣah*, kebijakan itu berpotensi memberikan dampak terhadap makin menurunnya tingkat kepercayaan publik terhadap kebijakan pemerintah sehingga berakhir pada ketidaktercapaian target dalam pelaksanaan kebijakan.

Munculnya kebijakan pengampunan pajak tidak lain disebabkan masih maraknya tindakan ketidakpatuhan dari wajib pajak akan kewajiban perpajakannya, selain juga faktor-faktor lainnya. Oleh karena itu, yang harus dilakukan adalah meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap sistem perpajakan yang ada serta kelemahan-kelemahan yang ada dalam sistem perpajakan juga harus diperbaiki. Efek adanya kebijakan pengampunan pajak juga belum signifikan menambah kebermanfaatan bagi negara dan wajib pajak itu sendiri. Oleh karena itu, pemberian pengampunan pajak sebaiknya dihindari. Kebijakan pengampunan pajak tidak dapat dijadikan sebagai program andalan untuk mengatasi permasalahan pemungutan pajak di Indonesia, karena pencapaian target pajak tidak bisa hanya dicapai dengan satu kebijakan, seperti pemerintah yang harus mencari solusi untuk mengatasi lemahnya kondisi ekonomi negara. Salah satu kebijakan yang dapat menjadi alternatif untuk tidak memberlakukan pengampunan pajak adalah kebijakan penurunan tarif pajak. Apabila kebijakan pengampunan pajak tetap harus diberlakukan karena tidak terdapat pilihan kebijakan yang lebih *maṣlaḥah*, maka sebaiknya tidak memberlakukan kebijakan pengampunan pajak dalam periode/waktu yang berdekatan sebagaimana yang terjadi dalam kebijakan di tahun 2007 dan 2009, begitu juga pada tahun 2015 dan 2016.

DAFTAR PUSTAKA

Abdullah, M. Amin. "Bangunan Baru Epistemologi Keilmuan Studi Hukum Islam dalam Merespon Globalisasi". *Jurnal Asy-Syir'ah* 46, no. 2 (Juli-Desember 2012): 315-368.

Abdullah, M. Wahyuddin. "Tax Amnesty dalam Bingkai *Maqāṣid al-Syarī'ah*." *Syarikah: Jurnal Ekonomi Islam* 4, no. 1 (2018): 1-8.

Abimanyu, A. "Era Baru Kebijakan Fiskal: Pemikiran, Konsep, dan Implementasi." *Kompas*, 2010.

Adam, Olivia. "Pengaruh Program Pengampunan Pajak Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak di Indonesia". *Jurnal Ilmu Akuntansi* 10, no. 1 (2017): 61-70.

Aidit, D.N. *Dekon Dalam Ujian*. Jakarta: Yayasan Pembaruan, 1963.

Alexy, Robert. "A Defense of Radbruch's Formula," dalam *Introduction to Jurisprudence*, ed. ke-8, ed. M.D.A. Freeman. London: Sweet & Maxwell and Thomson Reuters, 2008.

Alexy, Robert. "Gustav Radbruch (1878-1949)", dalam *Christiana Albertina* 58, (2004).

———. "The Dual Nature of Law", dalam *Ratio Juris* 23 (2010).

———. "Legal Certainty and Correctness", dalam *Ratio Juris* 28 (2015).

———. *Gustav Radbruch's Concept of Law* (Pdf).

Alm, James. "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance." *National Tax Journal* 43, no. 1 (1990).

———. "Tax Policy Analysis: The Introduction of Russian Tax Amnesty." *Georgia State University, International Studies Program* (1998): 1-9.

———. “Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties.” *Southern Economic Journal* 57, no. 4 (1991).

Alm, James dan William Beck. "Tax Amnesties and Tax Revenues". *Public Finance Quarterly* 18, no. 4 (1990): 433-453.

———. “Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties,” *Southern Economic Journal* 57, no. 4 (1991).

Amiri, Al-Husain al-. *Dekonstruksi Sumber Hukum Islam: Pemikiran Hukum Najm Al-Din Al-Thufi*, terj. Tim. Jakarta: Gaya Media Pratama, 2004.

Aristotele. *The Complete Works of Aristotle. The Rivised Oxford Translation*, ed. Jonathan Barnes, ed. ke-2. Princeton: Princeton University Press, 1984.

Arndt, H.W. “Indonesia – Five Years of New Order.” *Current Affairs Bulletin* (1974).

———. *The Indonesian Economy: Structural Adjustment After the Oil Boom*. Singapore: ISEAS, 1988.

———. *Pembangunan Ekonomi Indonesia: Pandangan Seorang Tetangga*, ed. Murbyarto. Yogyakarta: Gajah Mada University Press, 1991.

Aseng, Andrew C. “Tax Amnesty Implementation in Selected Countries and Its Effectivity.” makalh di presentasikan pada *5th Internasional Scholars Conference* (2017), 2017.

Asra, A. “Indonesia Economic Growth, 1970-1980”, *Bulletin of Indonesian Economic Studies* 10, no. 1 (1988).

Asshiddiqie, Jimly. *Pokok-Pokok Hukum Tata Negara Indonesia Pasca Reformasi*. Jakarta: PT. Bhuana Ilmu Populer, 2007.

Atmosudirdjo, Prajudi. *Hukum Adminstrasi Negara*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 1988.

Aviliani. “Amnesti Pajak Perlu Prasyarat Tax Reform,” 2004.

www.indef.or.id.

'Abd al-Salām, 'Izz al-dīn ibn. *Qawā'id al-Ahkām fī Masālih al-Anām*, vol. ke-1 (Kairo: Maktabat al-Kulliyyāt al-Azhāriyyah, 1994), 5

Badan Pusat Statistik. *Berita Resmi Statistik*, No, 47/IX/1 September 2006.

Badrulzaman, Marian Darus. *KUH Perdata Buku III Hukum Perikatan dengan Penjelasannya*. Bandung: Alumni, 1996.

Baer, Katherine. *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2008.

Banerjee, Shuvojit. "Recovery and Growth in Indonesian Industry", *Working Paper Series* 02, no. 8 (September 2002).

Barnes, Jonathan (Ed.). *The Complete Works of Aristotle. The Rivised Oxford Translation*, Vol. 2. Princeton: Princeton Unversity Press, 1984.

Benno Torgler, Christoph A. Schaltegger, and Markus Schaffner. "Is Forgiveness Divine? A Cross-Culture Comparison of Tax Amnesties." *Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik* 139, no. 3 (2003).

Bohari. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Perkasa, 2012.

Booth, A. *Indonesian Economic Development under Soeharto Era*. London: Oxford University Press, 1989.

Brotodiharjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Eresco Bandung, 1995.

Chalifah, Umi. "Tax Amnesty Perspektif Maqāsid Syari'ah Jaseer Auda." *El-Wasathiya: Jurnal Studi Agama* 6, no. 1 (2016): 1-20.

Chalmers, Ian. *The Politics of Economic Development in Indonesia*. London & New York: Routledge, 1997.

Emmerson, D.K. *Indonesia Beyond Soeharto: Negara, Ekonomi, Masyarakat, Transisi*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2001.

Freeman, M.D.A. *Introduction to Jurisprudence*. London: Sweet & Maxwell and Thomson Reuters, 2008.

Fuad, Noor. *Kebijakan Publik: Teori Dan Aplikasi*. Jakarta: LPKPAP, 2006.

Gerner, Bryan A. *Black Law Dictionary*. ed. ke-7. t.t.: t.tp., 1999.

Gazālī, Abū Hāmid Muhammad al-. *Al-Mustaṣfā min 'Ilm al-Uṣūl*. Beirut: Mu'assasat al-Risālah, 1997.

Harvelian, Agnes. "Implikasi Hukum dan Legalitas Tax Amnesty terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak di Indonesia." *Jurnal Yudisial* 10, no. 3 (2017): 277-294.

Hasan, Dahliana. "Sunset Policy dan Implikasinya terhadap Peningkatan Penerimaan Pajak Penghasilan di Daerah Istimewa Yogyakarta", *Mimbar* Hukum 21, no. 2 (2009): 284.

Hasan, Zubair. *Distributive Justice and Need Fulfilment in an Islamic Economy*. Islamabad: International Institute of Islamic Economics, 1986.

Hilal, Faridl Noor. "Maslahah Concept Analysis towards 2016 Tax Amnesty Policy in Indonesia." *Ijtihad: Jurnal Hukum Dan Ekonomi Islam* 12, no. 2 (2018): 221-238.

Hill, Hal. "The Indonesian Economy During the Yudhoyono Decade". *Chapter 15 in The Yudhoyono Presidency: Indonesia's Decade of Stability and Stagnation*. Singapore: ISEAS Publishing, 2015.

_____. "The Indonesian Economy: A Decade after the Crisis". *Paper Prepared for the Asian Economic Policy Review*

Conference on 'East Asia a Decade after the 1997-98 Crisis' Tokyo, 1 October 2006.

Huda, Mokhamad Khoirul. "Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges". *Asian Social Science* 13 (2017): 52-61.

Hutagaol, John. "Sekilas Tentang Tax Amnesty". *Majalah Berita Pajak* (2004).

I.N. Soebagyo. *Jusuf Wibisono Karang Di Tengah Gelombang*. Jakarta: Gunung Agung, 1980.

Ibrahim, Muhammad Alishahdani. "A Systematic Literature Review on Tax Amnesty in 9 Asian Countries." *International Journal of Economics and Financial Issues* 7 (2017): 220-225.

Insan, Isep H. "Penerapan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) di Indonesia Berdasarkan Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 Beserta Permasalahannya." *Pakuan Law Review* 4, no. 2 (2018): 242-311.

Isra, S. *Keterangan Ahli PUU Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak, Lihat Salinan Putusan Nomor 63/PUU-XIV/2016*. Jakarta: MK RI, 2016.

Kasim, Ifdhal. "Menghadapi Masa Lalu: Mengapa Amnesti." *Majalah Lembaga Studi dan Advokasi Masyarakat* (2000).

Khallaf, Abd. Wahab. *Uṣūl Al-Fiqhi*. Jakarta: Majelis Ata li al-Indūnīsiyyīn li al-Daʿwah al-lslāmiyyah, 1973.

Keputusan Presiden No. 26 Tahun 1984 tentang Pengampunan Pajak

Kesuma, Agus Iwan. "Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) sebagai Upaya Optimalisasi Fungsi Pajak". *Jurnal Ekonomi Keuangan dan Manajemen* 12, no. 2 (2016).

Komisi Bahsul Masail al-Diniyyah al-Mawdluʿiyyah Musyawarah Nasional dan Konferensi Besar Nahdlatul Ulama, di Pondok Pesantren Kempek, Palimanan, Cirebon Jawa Barat, Tanggal,

29 Syawwal – 1 Dzul Qo'dah 1433 / 15-17 September 2012.

Kuntowijoyo. *Pengantar Ilmu Sejarah*. Yogyakarta: Bentang Budaya, 1995.

Kurniawati, Lestari. "Tax Amnesty Upaya Memperkuat Penerimaan Negara Sektor Pajak". *Substansi* 1, no. 2 (2007): 238-264.

Lingga, Vincent. "Perjuangan di Dua Front untuk Meningkatkan Pendapatan Negara dari Pajak". *dalam Pajak di Mata Rakyat*, ed. Onghokham, Indrawan S.M., dan Rachmat Mulyomiseno (Jakarta: Yayasan Bina Pembangunan, 1986).

Luitel, H.S. *Is Tax Amnesty A Good Policy?* London: Lexington Books, 2014.

Lutfi, M. *Perihal Negara, Hukum dan Kebijakan Publik: Perspektif Politik Kesejahteraan, Kearifan Lokal, Yang Pro Civil Society dan Gender*. Malang: Setara Press, 2011.

Mahfud, M. *Politik Hukum di Indonesia-Edisi Revisi*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2017.

Mannan, Abdul. *Reformasi Hukum Islam di Indonesia*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Perss, 2006.

Manẓūr, Ibnu. *Lisān al-'Arab*, vol. ke-2 (Beirut: Dār al-Kutub al-ʿIlmiyyah, 2001).

Mardiasmo. *Perpajakan*. Yogyakarta: Penerbit Andi, 2003.

———. *Perpajakan (Edisi Revisi)*. Yogyakarta: Andi Yogyakarta, n.d.

Mill, John Stuart. *Principle of Political Economy with Chapters on Socialism*. London: Oxford University Press, 2008.

Mukarromah, Awwaliatul, Suci Noor Aeny dan Retno Megawati. "Pentingnya Tax Amnesty di 2016". *Inside Tax* 37 (Maret 2016).

Mulyono, Budi. *Sunset Policy di Indonesia: Beberapa Manfaat dan Kelemahan dalam Implementasinya*. Jakarta: Program Pascasarjana Universitas Indonesia, 2008.

Musgrave, Richard A. dan Peggy B. Musgrave. *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw Hill-College, 1989.

Muttaqin, Zainal. *Tax Amnesty di Indonesia*. Bandung: PT. Refika Aditama, 2013.

Najib, Muh. "Meneropong Kebijakan Pengampunan Pajak Menurut Teori Economic Analysis of Law." *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara* 4, no. 1 (2018): 85-103.

Ngadiman dan Huslin. "Pengaruh Sunset Policy, Tax Amnesty, & Sanksi Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Empiris di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Kembangan", *Jurnal Akuntansi* 19, no. 2 (2015): 225-241.

Paulson, Bonnie Litschewski. "Five Minutes of Legal Philosophy." *Oxford Journal of Legal Studies* 26 (2006).

Pellechio, "Tax Amnesties", dalam *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*, ed. Katherine Baer and Eric Le Borgne (Washington D.C.: International Monetary Fund, 2008).

Penetapan Presiden RI No. 5 Tahun 1964 tentang Pengaturan Pengampunan Pajak

Penyusun, Tim. *Ringkasan Eksekutif Laporan Perekonomian Indonesia Tahun 2009*. Jakarta: Direktorat Riset Ekonomi dan Kebijakan Moneter Bank Indonesia, 2009.

Petunjuk Pelaksanaan Pengampunan Pajak (KP.P.I) Dilengkapi Tata Cara Permohonan dan Fasilitas Penanaman Modal yang Berkaitan Dengan Pengampunan, Penghapusan, Penyusutan, Pembebasan, dan Penghentian Pajak. Surabaya: Sinar Wijaya, 1984.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 91/PMK.03/2015 tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi Atas

Keterlambatan Penyampaian Surat Pemberitahuan, Pembetulan Surat Pemberitahuan, dan Ketelambatan Pembayaran atau Penyetoran Pajak.

Pohan, Chairil Anwar. *Pembahasan Komprehensif Perpajakan Indonesia Teori Dan Kasus (Dilengkapi Tax Amnesty)*. Jakarta: Mitra Wacana Media, 2017.

Pope, Jeff. "The Compliance Costs of Taxation in Australia and Tax Simplication". *The Issues, Australian Journal of Management* (Juni 1993).

Prakosa, Kesit Bambang. *Hukum Pajak*, Yogyakarta: Penerbit Ekonisia Universitas Islam Indonesia, t.t.

Prawiro, Radius. *Pergulatan Indonesia Membangun Ekonomi. Pragmatisme Dalam Aksi*. Jakarta: PT. Elex Media Komputindo, 1998.

Prodjodikoro, Wiryono. *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia*. Bandung: PT Eresco Bandung, 1986.

Purwono, Heru. "Kebijakan Pengampunan Pajak di Indonesia: Studi Analisis Maslahah Mursalah." *Jurisdictie: Jurnal Hukum dan Syariah* 8, no. 2 (2017): 193-214.

Putra, Indra Mahardika. *Perpajakan Edisi: Tax Amnesty*. Yogyakarta: Quadrant, 2017.

Rahayu, Siti Kurnia. *Perpajakan Konsep dan Aspek Formal*. Bandung: Rekayasa Sains, 2017.

Rajagopalan, Nandini. "Incremental Models of Policy Formulation and Non Incremental Changes: Critical Review and Synthesis." *British Journal of Management* 6 (1995).

Rawls, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvards University Press, 1971.

Redaksi. "Belajar Mengampuni dari Om Nelson", *Indonesian Tax Review Digest* 2, no. 5 (2005).

Ricardo, David. *The Principles of Political and Taxatioin*. Kanada: Batoche Books, 2001.

Rickles, M.C. *Sejarah Indonesia Modern*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 1991.

Rifai, A. *Pemikiran Sukarno Tentang Marhaenisme*. ttp.: t.p., 2009.

Rohayana, Ade Dedi. *Hukum Islam Dan Perubahan Sosial*. Jakarta: Riora Cipta, 2000.

Roy, Muhammad. *Filsafat Hukum Al-Thufi dan Dinamisasi Hukum Islam*. Yogyakarta: Pondok Pes. UII, 2007.

Sa'adah, Nabitatus. "Kebijakan Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) Berdasarkan Keadilan yang Mendukung Iklim Investasi Indonesia." *Jurnal Masalah-Masalah Hukum* 46, no. 2 (2017).

Said, Emmiryzan Wasrinil. "Tax Policy in Action: 2016 Tax Amnesty Experience of the Republic of Indonesia." *Laws* 6 (2017).

Saragih, B. R. *Politik Hukum*. Bandung: CV. Utomo, 2006.

Setiawan, B. *Partai Partai Politik Indonesia: Ideologi dan Program 2004-2009*. Jakarta: Penerbit Kompas, 2004.

Siahaan, Marihot Pahala. *Tax Amnesty di Indonesia*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2017.

Siregar, Christian. "Pancasila, Keadilan Sosial dan Persatuan Indonesia", dalam Jurnal *Humaniora,* Vol. 5, No. 1 April, 2014.

Smith, Adam. *The Wealth of Nations*. New York: The Modern Library, 1994.

Soebagyo, I.N. *Jusuf Wibisono Karang di Tengah Gelombang*. Jakarta: Gunung Agung, 1980.

Suandi, Erly. *Hukum Pajak*, Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2005.

Sudarto. *Kapita Selekta Hukum Pidana*. Bandung: Alumni, 2006.

Sumanjaya, Wahyu. "Tax Amnesty Policy Analysis: Concepts and Applications in Indonesia." *International Journal of Education and Research* 7, no. 6 (2019).

Sumyar, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, Yogyakarta: Universitas Atma Jaya, 2004.

Suparni, Endang. *Pajak dan Tax Amnesty*. Yogyakarta: Deepublish, 2018.

Suparnyo. *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*. Semarang: Pustaka Magister, 2012.

Suyūṭī, ʿAbd ar-Raḥmān bin Abī Bakr. *Al-Asybāh wa an-Naẓāʾir*. Beirut: Dār al-Kutub al-ʿIlmiyyah, t.t.

Syah, Ismail Muhammad, dkk. *Filsafat Hukum Islam*. Jakarta: Bumi Aksara, 1992.

Syāṭibī, Abū Isḥāq asy-. *Al-Muwāfaqāt fī Uṣūl al-Syarīʿah*. Beirut: Dār al-Kutub al-ʿIlmiyyah, 2003.

Syaukāni, Muḥammad al-. *Irsyādul Fuḥūl ila Taḥqīqi al-Ḥaq min ʿIlmi al-Uṣūl*. Kairo: Maṭbaʿah Muṣṭafa al-Bāb al-Ḥalabī, t.t.

Tambunan, Tulus. "Perkembangan Industri dan Kebijakan Industrialisasi di Indonesia Sejak Orde Baru Hingga Pasca Krisis." *Kadin Indonesia-JETRO* (November 2006).

Tim Edukasi Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak. *Buku Kesadaran Pajak untuk Pendidikan Tinggi*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2016.

Tim Penyusun. *Ensiklopedi Hukum Islam*. Jakarta: PT Ichtiar Baru van Hoeve 2000.

Tim Penyusun. *Ringkasan Eksekutif Laporan Perekonomian Indonesia Tahun 2009.* Jakarta: Direktorat Riset Ekonomi dan Kebijakan Moneter Bank Indonesia, 2009.

Torgler, B. "Tax Amnesty and Political Participation." *Public Finance Review* 33 (2005).

Ujianto. *Keuangan Negara Dilengkapi Tax Amnesty Dilampiri Data APBN 2015-2016*. Yogyakarta: Penerbit Indomedia Pustaka, 2017.

Undang-Undang No.28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang-undang No.6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang No.5 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-undang.

Undang-undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Wilk, Kurt. *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*. Cambridge: Harvard University Press, 1950.

Woods, John C. *Milton Friedman Assesment*. London: Routledge, 1990.

Zaid, Musṭafā. *Al-Maṣlaḥah fi al-Tasyrīʿ al-Islāmī al-Najm al-Dīn aṭ-Ṭūfi*. Kairo: Dār al-Fikr al-ʿArabī, 1964.

Zakariyyā, Abū al-Husain Aḥmad ibn Fāris ibn. *Muʻjam Maqāyīs al-Lughah*. Kairo: Maktabah al-Khanjī, 1981.

ʻAsyūr, Ṭāhir Ibn. *Maqāṣid al-Syarīʻah al-Islāmiyyah*. Tunis: Daār Suhnun, 2006.

TENTANG PENULIS

Dr. Karimatul Khasanah, S.H.I., M.S.I., adalah Dosen Hukum Ekonomi Syariah di Fakultas Syariah IAIN Pekalongan (2018-sekarang). Sebelumnya, berpengalaman juga mengajar di beberapa Universitas, seperti UP 45 Yogyakarta (2013-2014), STEBI Al-Muhsin Krapyak Yogyakarta (2014-2016), UIN Sunan Kalijaga Yogyakarta (2015-2016), dan IAIN Purwokerto (2016-2017). Ia lahir di Banyumas, pada tanggal 24 Desember 1987. Jenjang Pendidikan S1 diraih di IAIN Purwokerto, sedangkan S2 dan S3 di UIN Sunan Kalijaga. Di samping sebagai dosen, istri dari seorang yang juga akademisi (Dr. Mohamad Sobirin, M.Hum) dan ibu dari dua anak ini, aktif juga sebagai seorang peneliti. Hal ini terlihat dari riset-riset yang telah dilakukan, seperti diantaranya adalah riset yang berjudul *"Problematika Hukum Implementasi Sifat Final dan Binding Putusan yang dibuat oleh Basyarnas dalam Penyelesaian Sengketa Ekonomi Syariah"* diterbitkan oleh Volkgeist (Jurnal Hukum Tata Negara IAIN Purwokerto), *"Studi Kritis Fatwa DSN No. 15/ DSN-MUI/ IX/2000 tentang Prinsip Distribusi Hasil Usaha dalam Lembaga Keuangan Syariah"* diterbitkan oleh Jurnal Hukum Islam (Fak. Syariah IAIN Pekalongan), *"Problematika Hukum Tabungan dengan Akad Mudarabah di Perbankan Syariah"* diterbitkan oleh Masharif al-Shariah (UM Surabaya), *"Hukum Ekonomi Syariah, Indeks Pembangunan Manusia dan Kapitalisme Global (Revitaformasi Hukum Ekonomi Pembangunan Islam)"* dan Relasi Dialektis *International Human Right and Islamic Law* (Perspektif Fathi Osman dan Mashood A. Baderin) yang diterbitkan oleh Al-Manahij (Fak. Syariah IAIN Purwokerto), serta artikel *"Revisiting Gender Tought in Islamic Studies" dan Toward an Objective Islamic Studies* yang diterbitkan oleh Jurnal Teosofia UIN Walisongo Semarang. Penulis dapat dihubungi melalui email: karimatulkh.rima@gmail.com atau No. HP: 081392799040.

UNIVERSITAS ISLAM NEGERI

K.H. ABDURRAHMAN WAHID

PEKALONGAN – INDONESIA

TAX AMNESTY DI INDONESIA

Sejarah, Dinamika, dan Analisis Filsafat Hukum Publik Cum Maslahah

Tax Amnesty merupakan kebijakan dalam bidang perpajakan yang telah dikeluarkan oleh Pemerintah Indonesia sebanyak enam kali sejak tahun 1964 sampai dengan 2016. Sebagai produk hukum, keberulangan kebijakan ini, serta prinsip filosofis hukum dalam kebijakan dan implementasi kebijakan telah memantik polemik di tengah publik wajib pajak. Akhirnya, opini masyarakat menyikapi kebijakan ini terbelah ke dalam pandangan yang menyetujui, mendukung dan yang menolak sembari menilai bahwa kebijakan tax amnesty tidak berpijak pada asas hukum. Mengapa hal ini terjadi? Bagaimana sesungguhnya setting politik dan ekonomi saat kebijakan tax amnesty dikeluarkan? Bagaimana pula situasi itu berpengaruh terhadap capaian kebijakan? Mengapa pemerintah Indonesia mengeluarkan kebijakan ini? Sejauh mana pemerintah berpijak pada prinsip filosofis hukum dalam menetapkan kebijakan? Apakah kebijakan tax amnesty telah mencerminkan keadilan, kemanfaatan, kepastian hukum? sejauh mana kemaslahatan perpajakan telah dihadirkan melalui kebijakan ini? dan pertanyaan-pertanyaan kritis lainnya, begitu mewarnai penjelasan buku ini.

Buku ini, selain mengungkap sejarah dan dinamika yang menjadi latar belakang enam kebijakan tax amnesty di Indonesia secara komprehensif, juga menyuguhkan gagasan segar yang kritis dalam menyoal kebijakan tax amnesty di Indonesia, yang dibangun di atas perspektif filsafat hukum publik dalam Ilmu hukum dan hukum Islam secara integratif. Singkat kata, buku ini mengupas tuntas pelik persoalan tax amnesty di Indonesia, dari yang bersifat filosofis, historis hingga yang praksis.

Diterbitkan oleh:

Penerbit IERPRO KREASINDO
Jl. Gondosuli No. 21
Baciro, Gondokusuman, Yogyakarta
Telp. 081328778935
email : ierprokreasindo@gmail.com

ISBN 978-602-53965-9-5